



Centro Universitário de Brasília – Uniceub
Faculdade de Ciências Jurídicas e de Ciências Sociais

FÁBIO HENRIQUE GERALDO DOS SANTOS

Sistema Tributário, sua Reforma e a Justiça Social.

Brasília
2014

FÁBIO HENRIQUE GERALDO DOS SANTOS

Sistema Tributário, sua Reforma e a Justiça Social.

Monografia apresentada como requisito para conclusão do curso de graduação em Direito na Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais do Centro Universitário de Brasília – UniCEUB.

Orientadora: Prof^a. Dr^a. Neide Teresinha Malard

Brasília
2014

FÁBIO HENRIQUE GERALDO DOS SANTOS

Sistema Tributário, sua Reforma e a Justiça Social.

Monografia apresentada como requisito para conclusão do curso de graduação em Direito na Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais do Centro Universitário de Brasília – UniCEUB.

Orientadora: Prof^ª. Dr^ª. Neide Teresinha Malard

Brasília, 03 de dezembro de 2014.

BANCA EXAMINADORA

Prof^ª. Dr^ª. Neide Teresinha Malard

Prof^ª. MSc. Arianne Costa Guimaraes

Prof. Dr. Marlon Tomazette

Agradecimentos

A Deus, minha fonte de vida, que por sua infinita graça, me permitiu concluir essa importante obra.

À minha mãe Alaíde Queiroz e meu pai José Geraldo por serem meus exemplos de vida que sempre me inspiraram nessa jornada árdua, porém de muitas conquistas.

À minha esposa Geissielly Cristina, pelo carinho, pelo companheirismo, pela compreensão e por compartilhar comigo as alegrias e os sonhos de uma vida promissora.

Aos meus irmãos, Alessandro, Werlei, Eder e José Antônio, que sempre me incentivaram a estudar e superar obstáculos.

À minha orientadora, Professora Doutora Neide Teresinha Malard, que com sua habilidade, dedicação, paciência e conhecimento, me orientou e contribuiu de forma significativa para o desenvolvimento deste trabalho.

Aos professores do UniCEUB por me incentivarem a buscar conhecimento e a superar limites.

Aos colegas do curso de direito com quem convivi ao longo desses cinco anos, aos quais dedico meu reconhecimento e respeito pelas distintas conquistas.

Em fim sou imensamente agradecido a todos àqueles que de alguma forma contribuíram para essa importante vitória em minha vida.

RESUMO

O principal objetivo deste trabalho é analisar o sistema tributário nacional com vistas a uma reforma tributária capaz de agregar atributos de justiça social. As atuais distorções e deficiências do sistema tributário nacional decorrem do descumprimento dos princípios estabelecidos na Constituição Federal de 1988, e da adoção de uma política tributária que não privilegiou a justiça social. O trabalho conta com informações construídas a partir de pesquisa bibliográfica, de um amplo referencial teórico, além de consulta aos dados estatísticos de órgãos oficiais. A pesquisa busca demonstrar a complexidade do atual sistema tributário, composto por um elevado número de tributos com maior arrecadação sobre o consumo, a folha salarial e na produção das empresas, evidenciando-se o viés de regressividade. Haverá um maior detalhamento da proposta de Reforma Tributária (PEC 233/2008) que circula no Congresso Nacional, da qual serão destacadas as soluções propostas para sanar as principais distorções do parque de tributos pátrios. Ao final será realizada uma análise sobre a viabilidade da referida PEC e se esta permitirá a construção de um sistema tributário de caráter progressivo com maior poder de alcançar os tributos que incidem sobre o patrimônio e a renda.

Palavras-chave: Sistema Tributário. Reforma tributária. Capacidade contributiva. Justiça Social. Progressividade. Regressividade. Distribuição de Renda.

ABSTRACT

The main objective of this work is to analyze the national tax system pursuing a tax reform capable of include attributes of social justice. Current national tax system's distortions and deficiencies arise from disrupt of the principles of the Federal Constitution of 1988 and the adoption of a tax policy that did not favor social justice. The text account for information collected from literature, a broad theoretical framework as well as consultation on statistical data from official institutions. The research aims to demonstrate the complexity of the current tax system, composed of a large number of taxation types that overpenalty consumption, payroll and production, evidencing regressivity's bias. It contains a more detailed proposal for Tax Reform (PEC 233/2008) under decision in Congress, and highlight solutions proposed to address the main distortions of the homeland taxation structure. At end presents analysis on the feasibility of PEC and, at this point, construct a powerful progressive taxation structure to reduce final value of tax over assets and income.

Keywords: Tax System. Tax reform. Taxation structure. Contributive ability. Social justice. Progressivity. Regressivity. Income Distribution.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	09
2 ATIVIDADE ARRECADATÓRIA DO ESTADO.....	11
2.1 Finalidade do Tributo e evolução histórica.....	11
2.2 Princípios do Direito Tributário.....	18
2.2.1 Capacidade Contributiva.....	21
2.2.1.1 <i>O princípio da capacidade contributiva e o mínimo existencial.....</i>	<i>24</i>
2.2.1.2 <i>A capacidade contributiva e a proibição do confisco.....</i>	<i>26</i>
2.3 Competência Tributária do Estado.....	27
2.3.1 O sistema tributário na Constituição Federal de 1988.....	29
2.4 Atividade Financeira do Estado e suas funções.....	33
2.4.1 Função Estabilizadora	33
2.4.2 Função Alocativa.....	35
2.4.3 Função Distributiva.....	36
3 TRIBUTAÇÃO E JUSTIÇA SOCIAL.....	37
3.1 Justiça social e distribuição de renda.....	37
3.1.1 Aspectos gerais.....	39
3.1.2 O tributo como instrumento de distribuição de renda.....	39
3.1.3 Modelo Progressivo.....	40
3.1.4 Modelo Regressivo.....	42
3.2 Complexidade da carga tributária nacional	44
3.2.1 Alta Informalidade da economia.....	45
3.3 As distorções do sistema tributário nacional.....	46
3.3.1 Os tributos por base de incidência.....	46
3.3.1.1 <i>Arrecadação sobre a renda.....</i>	<i>48</i>
3.3.1.2 <i>Arrecadação sobre a folha de salários.....</i>	<i>49</i>
3.3.1.3 <i>Arrecadação de sobre o patrimônio.....</i>	<i>49</i>
3.3.1.4 <i>Arrecadação sobre bens e serviços.....</i>	<i>50</i>
3.3.1.5 <i>O Brasil no cenário mundial.....</i>	<i>50</i>
3.3.2 Alíquotas do Imposto de Renda Retido na Fonte.....	52
3.3.3 Progressividade e Imposto Predial de Territorial Urbano.....	53
4 A PROPOSTA DE REFORMA TRIBUTÁRIA.....	56

4.1 Política Fiscal.....	56
4.2 A PEC 233/2008 e seus objetivos.....	57
4.2.1 Simplificação dos tributos.....	57
4.2.2 Eliminação da cumulatividade dos tributos.....	58
4.2.3 Desoneração dos investimentos.....	59
4.2.4 Desoneração da tributação sobre folha de pagamentos.....	59
4.2.5 Desoneração da cesta básica.....	60
4.2.6 Eliminação da “guerra fiscal” e das distorções na cobrança do ICMS.....	60
4.2.7 Aperfeiçoamento da política de desenvolvimento regional.....	62
4.2.8. Aprimoramento das relações federativas.....	62
4.3 A nova composição da carga tributária proposta pela PEC 233/2008.....	63
4.3.1. Da instituição do IVA-F.....	64
4.3.2 Das Alterações no IRPJ e na CSLL.....	64
4.3.3 Contribuições sobre a folha de empregados.....	65
4.3.4 ICMS Federal.....	66
4.4 Perspectivas da PEC 233/2008 frente ao cenário político atual.....	67
4.5 A PEC 233/2008 e a distribuição de renda.....	69
5 CONCLUSÃO.....	71
REFERÊNCIAS.....	74

1 INTRODUÇÃO

A injustiça do sistema tributário brasileiro não tem sido objeto de preocupação dos diferentes governantes do País ao longo das últimas décadas. Tramita no Congresso Nacional uma proposta de emenda constitucional, a PEC nº 233, que visa a uma reforma tributária, a qual estaria voltada para resolver entraves da economia e tornar as empresas brasileiras mais competitivas. Pouco ou quase nada se fala sobre justiça tributária, não havendo qualquer preocupação com os impostos em face da capacidade de cada contribuinte.

A presente pesquisa busca analisar o sistema tributário nacional, a partir de seus princípios e regras constitucionais, bem como as diversas alterações propostas na PEC e seus verdadeiros beneficiários.

Para a elaboração deste trabalho, foi realizada a pesquisa bibliográfica, bem como a documental, pesquisando-se informações de órgãos públicos com especialização em séries estatísticas. A partir desses dados, foi possível demonstrar a excessiva carga tributária que recai sobre os mais pobres, em virtude da tributação sobre o consumo, bem como a situação tributariamente confortável dos mais ricos, em razão da baixa tributação sobre a renda e o patrimônio. A pesquisa chega, assim, à conclusão de que o sistema tributário brasileiro precisa passar por alterações que o tornem mais justo, não indo a PEC nº 233 nessa direção.

O trabalho acha-se estruturado em três capítulos. O Capítulo 1 versa sobre a atividade arrecadatória do Estado, apontando-se a finalidade do tributo a partir da evolução histórica do instituto. Essa evolução demonstra a alteração da finalidade do tributo ao longo dos anos, que deixou de ser mero instrumento de custeio das ações do soberano, para financiar as ações do Estado em benefício da sociedade. Neste capítulo também são abordados os princípios regedores do direito tributário que se relacionam diretamente à justiça social. Discorre-se, ainda, neste capítulo sobre a competência tributária do Estado, bem como sobre a configuração do sistema tributário nacional na Constituição Federal. Ao final, aborda-se a atividade financeira estatal, por intermédio das funções estabilizadora, alocativa e distributiva.

No Capítulo 2, enfrenta-se a questão tributária vis à vis a justiça social. Discorre-se, então, sobre a necessidade de distribuição da renda para a concretização da justiça social, apontando-se o tributo como instrumento indispensável a essa distribuição. No

desenvolvimento desses temas são abordados os modelos progressivo e regressivo de tributos, que auxiliam também na compreensão da complexidade da carga tributária nacional.

Ainda no Capítulo 2, discorre-se sobre a alta informalidade da base de contribuintes, a partir do que se procura identificar as distorções do sistema tributário do País. Para tanto, foi necessário fazer um detalhamento da base de incidência dos tributos, analisando-se as arrecadações sobre a renda, a folha de salários, o patrimônio e sobre bens e serviços. Essa investigação teve por objeto verificar se o atual conjunto de tributos incide mais intensivamente sobre o consumo de bens e serviços, ou sobre a renda e o patrimônio. Em conclusão deste capítulo, apresentam-se dados relativos à carga tributária brasileira confrontando-a com aquela de países que integram a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Além disso, são analisados o IRPF e o IPTU, e seu impacto na capacidade do contribuinte e na arrecadação do País.

Por fim, o Capítulo 3 trata da proposta de reforma tributária em trâmite no Congresso Nacional, a PEC 233/2008. Passa-se pelos seus objetivos, apontando-se a nova composição da carga tributária nacional. Considerando o contexto político, buscou-se também verificar as perspectivas da referida PEC frente à situação política contemporânea, tomando por base as propostas dos três candidatos à presidência da República melhor posicionados nas pesquisas eleitorais. Em arremate, são discutidos os aspectos da distribuição de renda no âmbito da aludida proposta de reforma tributária, para se concluir pelo seu descomprometimento com a justiça tributária.

2 ATIVIDADE ARRECADATÓRIA DO ESTADO

2.1 Finalidade do Tributo e evolução histórica

Desde os tempos mais remotos a vida do homem está ligada ao pagamento de tributos e normas tributárias¹. Com o estabelecimento das primeiras comunidades, constatou-se a necessidade de fazer algum tipo de exigência fiscal. Ao longo do tempo a teoria associada à tributação evoluiu, distanciando-se do ideal inicial de poder, para vincular-se nos dias de hoje a uma acepção de convenção fundamental assegurada no texto constitucional².

Em uma abordagem histórica, tem-se que a expressão, “Direito Tributário” não era utilizada entre os romanos, porém a palavra *Tributarium* provém de *tributum*, e este era apenas um aspecto da estrutura fiscal de Roma. O *tributum* era cobrado nas províncias do Imperador, enquanto o Senado arrecadava o *stipendium*. Atualmente a palavra estipendio é utilizada em italiano para designar salário. O fato é que vários vocábulos serviam para nomear os impostos, como *stipendia*, *annonae*, *tributa*, *vectigalia*.

Atualmente a sustentação do Estado está intrinsecamente vinculada à existência de recursos oriundos do tributo. Não há falar em nação com exercício de poder político-econômico, sem que haja um alicerce financeiro para a manutenção desse poder. Conforme aponta Aliomar Baleeiro³, o Estado não pode prescindir do imposto, *in verbis*:

“O tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação. (...) No curso do tempo, o imposto, atributo do Estado, que dele não pode prescindir sequer nos regimes comunistas de nosso tempo, aperfeiçoa-se do ponto de vista moral, adapta-se às cambiantes formas políticas, reflete-se sobre a economia ou sobre os reflexos desta, filtra-se em princípios ou regras jurídicas e utiliza diferentes técnicas para execução prática”.

Noutros tempos os Códigos Teodosiano e Justiniano já intitulavam a matéria com a expressão *de jure fisci*. Ao tempo de Augusto, a vida financeira se bifurcava entre o *fiscus* e o *aerarium*, de forma que o “Direito do Fisco” referia-se somente ao tesouro do

¹ NOGUEIRA, Alberto. *Teoria dos Princípios Constitucionais Tributários*: a nova matriz da cidadania democrática na pós-modernidade tributária. Rio de Janeiro: Saraiva, 2008. p. 29.

² PEZZI, Alexandra Cristina Giacomet. *Dignidade da pessoa humana: mínimo existencial e limites à tributação no estado democrático de direito*. Curitiba: Juruá, 2008. p. 73.

³ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. (Revista e atualizada por Mizabel Derzi). Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 01.

imperador. A palavra *tributum* se transferiu para outros idiomas e neles se instaurou. Além disso, adquiriu com o tempo o significado genérico, por isso a expressão Direito Tributário.

Conforme Boucher⁴, em Roma, ao lado dos impostos indiretos, havia também os direitos sobre o sal, as taxas aduaneiras e certos atos civis, as sucessões, a compra e venda de escravos e um imposto direto, o imposto dos cidadãos. A isto se somam os saques de guerra, o confisco e as multas.

Boucher complementa que devido à necessidade de expandir o império romano as autoridades estabeleciam uma elevada carga tributária compulsória, que alcançava tanto o próprio cidadão romano, quanto os povos conquistados. Essa prática permitiu a manutenção imperial por centenas de anos. Esse domínio não foi capaz de impedir a revolta dos romanos que protestaram contra o uso do tributo como elemento que impunha uma segmentação social desarrazada.

Ao abordar a origem histórica, Hein e Paetzold⁵ explicam a vinculação do tributo ao convívio do ser humano em sociedade, como segue:

“Os tributos têm sua origem identificada historicamente desde o início da vida em sociedade. Na sua significação mais simples, é tão antigo quanto à comunidade humana. Aparece ele com a manifestação da vida coletiva como necessidade imperiosa para a manutenção do agregado social.”

Segundo esses autores, com o passar do tempo, o tributo abandonou a configuração imperiosa do Estado, e constituiu-se em ferramenta jurídica de arrecadação estatal, cuja prescrição depende de lei.

Ao descrever a origem histórica dos tributos, Schmölders, mencionado por Amaral⁶, afirma que:

“Sempre que existam comunidades que tenham de satisfazer necessidades próprias, existirão também métodos para fazer com que seus membros prestem sua contribuição material para a satisfação dessas necessidades comuns”.

⁴ BOUCHER, Hércules. *Estudo da mais-valia no direito tributário brasileiro*. Parte Geral. São Paulo: Freitas Bastos, 1964. p. 39.t.1

⁵ HEIN, André Fernando e PAETZOLD, Márcio Dorinel Hermes. *Planejamento tributário com ênfase em tributos federais*. São Paulo: Editora Marechal Cândido Rondon, 2003. p. 10.

⁶ AMARAL, Gilberto Luiz. *Riscos e implicações da sonegação fiscal*. Estudos do IBPT, Curitiba, out. 2001, p. 18.

Assim, observa-se que, ao longo da história tem-se alterado a finalidade do tributo, podendo-se, no entanto, constatar expressivos avanços no atual sistema tributário, apesar de suas falhas, que tanto têm afetado de forma negativa a economia nacional e o bem estar da população mais pobre.

Investigar se um tributo está de acordo com a vontade do povo é saber se o Estado tem legitimidade para sua cobrança, pois de forma oposta poderia contrariar princípios que norteiam e limitam o seu poder de tributar. O alicerce de todo o edifício jurídico são os princípios e, uma vez maculados, desaba toda estrutura estatal. Assim, é essencial que o Poder Judiciário fique atento à sua função precípua, e atue para assegurar o cumprimento das normas contidas na Constituição Federal, declarando quando necessário a inconstitucionalidade de uma lei que tenda a fraudar a legitimidade da vontade do povo.

Em sua obra *Liberdades Públicas*, que constitui uma admirável pesquisa, Alberto Nogueira⁷ disserta que:

“O Estado Democrático de Direito surge como a modalidade mais avançada do chamado Estado de Direito, incorporando conteúdos da etapa anterior (Estado Social de Direito) e fazendo recair a tônica sobre o aspecto da participação dos cidadãos na realização de seus fins. A germinação do Estado democrático de Direito surgiu em um longo e complexo processo, cuja evolução passou por mais de um caminho, de tal sorte que, dele, pode-se dizer, tem-se o resultado da luta do homem em diversos cenários e contexto. Sem falar na obscura luta dos tempos passados e imemoriais, num horizonte mais visível se destacam as vertentes inglesa (Revolução Gloriosa, em especial, o *bill of right*, de 1688), norte-americana (Declaração de 1787) e francesa (Declaração de 1789), tudo conduzindo para um só fato, as garantias dos direitos fundamentais.”

O poder de tributar é um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta. Isto significa que não há um plano superior ao do Estado, o que lhe permite cobrar tributos para desempenhar suas funções, tanto no plano interno, quanto externo.

No entanto, historicamente, sempre existiu uma preocupação com a limitação do poder do Estado, em busca de um governo moderado, que não exercesse a soberania abusivamente. Assim, o constitucionalismo, compreendido como movimento ideológico e filosófico, instituiu a limitação do poder estatal, tendo em vista a garantia de direitos dos cidadãos, o que repercutiu no poder de tributar do Estado.

⁷ NOGUEIRA, Alberto. *Jurisdição das Liberdades Públicas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 246.

Conforme lição de Luciano Amaro⁸:

“Tributo, como prestação pecuniária ou em bens, arrecadada pelo Estado ou pelo monarca, com vistas a atender aos gastos públicos e às despesas da coroa, é uma noção que se perde no tempo e que abrangeu desde os pagamentos, em dinheiro ou bens, exigidos pelos vencedores aos povos vencidos (à semelhança das modernas indenizações de guerra) até a cobrança perante os próprios súditos, ora sob o disfarce de donativos, ajudas, contribuições para o soberano, ora como um dever ou obrigação.”

À medida em que foram consolidados os movimentos constitucionais, nas vertentes clássica, social e neoconstitucional, o Estado assumiu e adotou nova finalidade e nova caracterização. Nessa linha evolutiva, o Estado liberal, passa do estágio de Estado social, e chega ao Estado Democrático de Direito. Alteram-se também a tributação com essa nova faceta do Estado, por exemplo, as contribuições que são espécies de tributos só se justificam no entendimento de um Estado Social intervencionista, com um elevado crescimento da Administração pública objetivando uma melhora no atendimento do cidadão.

Considerando toda essa evolução, o poder de tributar foi integrado a concordância do povo, por intermédio de seus representantes, o que tem sido realizado em atendimento ao princípio da legalidade, segundo o qual somente há estabelecimento de tributo por meio de lei.

O Estado como ente soberano, se sobrepõe à autonomia individual. A criação do Estado exige que o homem se organize politicamente, do que decorre a dominação de um grupo social sobre os demais. Nesse aspecto, o Estado é uma associação de pessoas, organizada politicamente⁹. Adicionalmente, é possível conceber o “Estado contemporâneo como uma comunidade humana que, dentro dos limites de determinado território, reivindica o monopólio do uso legítimo da violência física”.¹⁰

A evolução do Estado liberal, passando pelo Estado Social até chegar ao Estado Democrático de Direito, pressupõe a concretização e atingimento de determinadas finalidades, dentre as quais a do bem estar social. O Estado do bem-estar social é aquele que

⁸ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 38.

⁹ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p.4.

¹⁰ WEBER, Max. *Ciência e Política: duas vocações*. São Paulo: Cultrix, 1990, p. 56.

“garante tipos mínimos de renda, alimentação, saúde, habitação, educação, assegurados a todo o cidadão, não como caridade, mas como direito político”.¹¹

É relevante destacar que o Estado não pode ser substituído na prestação de serviços, ou no desempenho de funções, que de forma isolada ou até organizado coletivamente, o indivíduo não possui condições de provê-las. Nesse sentido, o Estado com arrimo nas necessidades coletivas, seleciona os interesses públicos a partir dos quais provê o bem comum. Isso faz com que o interesse público seja compreendido como determinada necessidade relativa à coletividade como um todo. Na visão de Gasparini¹² “é o interesse do todo social, da comunidade considerada por inteiro”. Diante disso, entende-se por público tudo aquilo que se refira à coletividade, em oposição à individualidade, sendo atribuições do Estado zelar pela manutenção da coisa pública e defender os interesses coletivos.

O cumprimento das funções do Estado implica no desenvolvimento de amplo elenco de atividades com o escopo de realizar interesse público, previamente escolhido pelo grupo político que está no poder. Considerando este contexto, pode-se demonstrar, que na opinião de Bastos¹³:

“A atividade pública não consegue satisfazer a todas as necessidades coletivas. Essa a razão da inevitabilidade da intermediação de uma escolha feita pelos governantes, que optam dentre as necessidades coletivas por aquelas que merecem satisfação por meio de uma atividade pública (...) São os governantes, pois, que determinam quais são as necessidades públicas, visto serem eles que apontam os fins da comunidade, não importando nem a forma de governo nem o caráter democrático ou autoritário assumido pela atividade política.”

Levou-se tempo na história para se admitir a ideia de contribuição regular para suprir as necessidades do Soberano. Os primeiros encargos públicos se assemelhavam às taxas, isto é, preços pelos serviços prestados pelo governo¹⁴. Com o crescimento do poder do soberano, colocaram-se de lado as cautelas e se deu à contribuição a forma de imposto.

Transformam-se as taxas e contribuições de passagem em impostos sobre a troca de mercadorias e se inserem os impostos aduaneiros, consagrando-se, assim, os

¹¹ BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de política*. 12. ed. Brasília: Universitária de Brasília, 2004, p. 416.

¹² GASPARINI, Diógenes. *Direito Administrativo*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 10.

¹³ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 06.

¹⁴ BOUCHER, Hércules. *Estudo da mais-valia no direito tributário brasileiro*. Parte Geral. São Paulo: Freitas Bastos, 1964, p. 39. t1.

impostos indiretos. As contribuições sobre os indivíduos estão conectadas ao processo histórico e não se desenvolveram sempre da mesma forma, obedecendo às particularidades de cada povo e aos fenômenos econômicos.

Na opinião de Lopes¹⁵ uma redução da carga de rejeição abarbadada pelo sistema normativo tributário deveria ser a finalidade do legislador e daquele que interpreta o direito, impondo-se a elaboração de padrão orientado pela proporcionalidade, permitindo assim a arrecadação estatal sem com isso sacrificar em demasia o contribuinte. Convém destacar as garantias individuais dos contribuintes, arquitetadas em princípios de tributação que desencorajam os exageros arrecadatórios da Fazenda Pública e que contam com o respaldo da sociedade.

O mestre Aliomar Baleeiro¹⁶ identifica no Ato Adicional de 1834 o esboço da rigidez brasileira em matéria tributária, ao asseverar:

“De modo geral, em virtude da rígida discriminação de rendas esboçada no Ato Adicional de 1834 e que progressivamente se estabeleceu no país desde a Constituição de 1891 e que atingiu ao máximo depois da Emenda nº 18, de 1965, a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios estão adstritos às normas inflexíveis de competência. Elas limitam o poder de tributar de cada uma dessas pessoas de Direito Público.”

Na opinião do conceituado mestre tributarista Torres¹⁷ a Constituição consagra o direito a um verdadeiro “Sistema Tributário Nacional”, o qual tem “[...] por fins, meios e valores que devem servir à criação e aplicação dos regimes jurídicos de todos os tributos, com a concretização de seus princípios e competências, o que é o mesmo que o prover de segurança jurídica permanentemente.”

Na visão de Lopes¹⁸ “a detenção de reduzida capacidade econômica, suficiente apenas a satisfazer as necessidades elementares da existência do indivíduo, não se mostra apta a deflagrar o processo da tributação [...]”. Não obstante a isso, o distinto mestre entende ser

¹⁵ LOPES, Mauro Luís Rocha. *O Princípio da Anterioridade e a Reforma Tributária* – E.C. 42/2003. In: ROSA, Eugênio (Coord.). *A Reforma Tributária da Emenda Constitucional nº 42/2003*. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2004, p. 131.

¹⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985, p.2.

¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p.19.

¹⁸ LOPES, Mauro Luís Rocha. *O Princípio da Anterioridade e a Reforma Tributária* – E.C. 42/2003. In: ROSA, Eugênio (Coord.). *A Reforma Tributária da Emenda Constitucional nº 42/2003*. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2004, p. 130.

aceitável que cidadãos sujeitos a tal situação possuem sua sobrevivência digna condicionada às prestações do Estado.

“Extraí-se, portanto, de um sistema tributário ideal a finalidade redistributiva de riqueza, operada, pelos tributos, em obediência a um ideal de isonomia material, valor este norteador do princípio da capacidade contributiva. [...] Historicamente a norma tributária tem se revelado de forte rejeição social, seja por ensejar expropriação estatal de riqueza arduamente conquistada pelo cidadão, seja em decorrência de rotineira má aplicação das receitas públicas por parte dos governantes, notadamente em países cujas reservas são extorquidas pela corrupção desenfreada. Já se disse que os tributos que o cidadão pague espontânea e alegremente ainda não foram inventados.”

O Estado além de ser um órgão que detém o monopólio do poder, passou a constituir um sistema orgânico de serviços públicos para satisfação das necessidades públicas. Em tempos remotos a pilhagem, a exploração dos povos vencidos na guerra, a requisição de coisas e serviços dos súditos constituíam formas usuais do Estado adquirir os bens e o dinheiro necessários à sua manutenção, e ao cumprimento de suas funções. Hodiernamente, o Estado, já evoluído, paga com dinheiro os bens e o trabalho de que necessita.

Realizando os pagamentos de suas despesas em moeda, o Estado tem por imperativo a aquisição de recursos financeiros, e o faz por meio da atividade financeira.

Como ensina Aliomar Baleeiro: *“A atividade financeira consiste, portanto, em obter, criar, gerir e despender o dinheiro indispensável às necessidades, cuja satisfação o Estado assumiu ou cometeu àqueloutras pessoas de direito público”*.¹⁹

O Direito Financeiro estuda a atividade financeira do Estado sob um enfoque diferente do perseguido pela ciência das finanças, tendo resultados diferentes, pois aquele, ao contrário desta é uma ciência do *dever ser*, dessa forma, partindo-se das conclusões da ciência das finanças, os legisladores editam normas que condizem com a realidade econômica de um determinado povo, para obter uma melhor regulação da matéria. Simultaneamente, para o estudo completo dos fatos, é imperioso conhecer as leis que os regem. Importa assim frisar, que existe uma intrínseca ligação entre a Ciência das Finanças e o Direito Financeiro, tendo em vista que os resultados alcançados por um refletem no campo de estudo do outro.

¹⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 15ª ed. rev. e atual. por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro. Forense, 2002.

2.2 Princípios do Direito Tributário

Princípio pode ser compreendido como a regra básica de natureza implícita ou explícita que, devido a seu nível de abrangência, assume papel de destaque no universo jurídico e, nesse sentido atrai a interpretação e a correta aplicação dos atos normativos, sejam eles simples ou de maior complexidade. É de grande valia e oportuno afirmar que os princípios constituem a base do ordenamento jurídico do Estado, vez que são eles que alicerçam o complexo conglomerado de normas existentes.

Segundo Hugo de Brito Machado²⁰ os princípios tributários “existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder. Em face do elemento teleológico, portanto, o intérprete, que tem consciência dessa finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte.”

Já na lição de José Afonso da Silva:

“A palavra princípio é equivocada. Aparece com sentidos diversos. Apresenta acepção de começo, de início. Norma de princípio (ou disposição de princípio), por exemplo, significa norma que contém o início ou esquema de um órgão, entidade ou de programa, como são as normas de princípio intuitivo e as de princípio programático. Não é nesse sentido que se acha a palavra princípio da extensão princípios fundamentais do Título I da Constituição. Princípio aí exprime a noção de mandamento nuclear de um sistema²¹”.

Antes de adentrar a discussão a respeito do princípio da capacidade contributiva, convém tecer comentários breves sobre os princípios constitucionais do Direito Tributário consagrados na Constituição Federal de 1988, vez que se consolidaram como garantia aos contribuintes do País. Portanto, devem ser respeitados pelo legislador em todas as esferas, seja no âmbito federal, no âmbito estadual e no âmbito municipal.

Os princípios do direito tributário mencionados pela doutrina são: princípio da legalidade, princípio da isonomia ou igualdade, princípio da irretroatividade, princípio da anterioridade, princípio da vedação do confisco, princípio da transparência dos impostos, princípio da uniformidade geográfica, princípio da seletividade, princípio da não-diferenciação tributária, princípio da não-cumulatividade, princípio da competência, e por

²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, p. 45.

²¹ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 19. ed. São Paulo. Malheiros Editores, 2001.

último o princípio da capacidade contributiva, que será a base de análise do presente trabalho, conforme segue.

O princípio da legalidade veda expressamente à União Federal, aos Estados, o Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributos e contribuições sem lei que o estabeleça²². É a garantia ofertada pela Carta Magna aos cidadãos deste País. A base deste princípio é a lei.

O princípio da isonomia ou igualdade, por sua vez, proíbe tratamento desigual aos contribuintes que se encontram em situação equivalente, assim como qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. Visa coibir discriminação entre os cidadãos²³.

Já o princípio da irretroatividade veda à cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado²⁴.

O princípio da anterioridade constitui uma garantia ofertada aos contribuintes o conhecimento das alterações tributárias antes de sua vigência. Veda a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro no mesmo ano e antes de decorridos 90 (noventa) dias em que houver sido publicada a lei que instituiu ou aumentou tributos ou contribuições. Esse princípio tem como objetivo impedir que os contribuintes sejam surpreendidos. A Constituição Federal também prevê exceções como o Imposto de Importação, o Imposto de Exportação, o Imposto sobre Produtos Industrializados, o Imposto sobre Operações Financeiras, assim como o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, a CIDE Petróleo, o Empréstimo Compulsório, Imposto Extraordinário de Guerra e as Contribuições para o Financiamento da Seguridade Social que, da mesma forma que o IPI, estão subordinados a anterioridade nonagesimal²⁵.

O princípio da vedação do confisco prescreve a não utilização do tributo com efeito de confisco, ou seja, impede que o Estado que, com o pretexto de cobrar tributo, venha

²² Art. 150, inciso “I”, da CFB/1988;

²³ Art. 150, inciso “II”, da CFB/1988;

²⁴ Art. 150, inciso “III”, alínea “a”, da CFB/1988;

²⁵ Art. 150, inciso “III”, alíneas “b” e “c”, da CFB/1988;

se apossar indevidamente de bens do contribuinte. Nesse caso a clara vinculação ao princípio da razoabilidade²⁶.

O princípio da transparência dos impostos é visto como essencial a democracia, e ficou assegurado na Constituição ao prever que a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços²⁷.

O princípio da uniformidade geográfica possui a finalidade de promover a integração do território nacional, e veda à União Federal instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.²⁸

O princípio da seletividade garante que a tributação deve ser maior ou menor dependendo da essencialidade do bem. Este princípio possui aplicação obrigatória quanto ao IPI e facultativa para o ICMS e o IPVA. Neste último o princípio é manifesto, a cada ano, quando da divulgação da tabela do IPVA com vigência em cada exercício financeiro²⁹.

O princípio da não-diferenciação tributária veda aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino. A atual guerra fiscal entre os Estados membros da Federação contraria este princípio³⁰.

Pelo princípio da não-cumulatividade deve-se compensar o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado Membro ou pelo Distrito Federal. É o mais popular dos princípios entre os gestores tributários³¹.

O princípio da competência tributária pode ser entendido como o poder de instituir, cobrar e fiscalizar o tributo, conforme estabelece a Constituição Federal. De acordo

²⁶ Art. 150, inciso “IV”, da CFB/1988;

²⁷ Art. 150, § 5º, da CFB/1988;

²⁸ Art. 151, Inciso “I”, da CFB/1988.

²⁹ Art. 153, § 3º, da CFB/1988.

³⁰ Art. 152, da CFB/1988.

³¹ Art. 155, § 2º, inciso “I”, Art. 153, § 3º, inciso “II”, e Art. 154, da CFB/1988;

com o art. 6º do Código Tributário, a atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

O princípio da capacidade contributiva é o tema do item abaixo. Por este princípio os Impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, sendo facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esse princípio, identificar – respeitados os direitos individuais e nos estritos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.³²

Após essas breves considerações iniciais sobre princípios constitucionais tributários, avançaremos de forma mais detalhada para o estudo do princípio da capacidade contributiva que norteia o presente trabalho.

2.2.1 Capacidade Contributiva

A Constituição da República de 1988 apresenta um rol de princípios que fundamentam e maximizam as garantias e direitos fundamentais do cidadão. Com fulcro no Estado Democrático de Direito esses princípios fazem parte do engenhoso sistema de gestão da relação jurídico-tributária do País, que impõem limites aos entes federados em suas capacidades de tributar, principalmente quando tributam outro ente, além de assegurarem aos contribuintes uma gama de direitos fundamentais.

Não obstante, a um extenso rol de direitos e garantias aos contribuintes, a realidade do País está caracterizada pela existência de uma excessiva carga de tributos, o que tem violado de forma direta os princípios constitucionais. Pode ser classificado como injusto e dotado de ampla desigualdade um sistema tributário com níveis arrecadatórios crescentes, vez que afasta integralmente os objetivos da Carta Política.

O princípio da capacidade contributiva está estabelecido no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, que dispõe sobre a relação entre o Estado e os indivíduos. No âmbito tributário, o pagamento do imposto ocorrerá de acordo com a respectiva envergadura

³² Art. 145, § 1º, da CFB/1988.

contributiva, pode-se dizer, da situação econômica do indivíduo, sem parcialidade, e para tanto não, deve haver tratamento desigual:

“§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”³³

O cerne desse parágrafo está ligado a critérios que devem ser seguidos na instituição de tributos sobre a riqueza e sobre os recursos financeiros do contribuinte, quando a igualdade tributária deve ser aposta dentro do conspícuo cenário da disposição de contribuir do contribuinte.

O estabelecimento do princípio da capacidade contributiva associado a uma justiça na tributação é retratado desde a época do surgimento do tributo. Nesse sentido adverte José Domingues de Oliveira³⁴ que “o anseio pela justiça na decretação e liquidação dos impostos deriva do tronco filosófico da justiça distributiva que deita raízes na Grécia Antiga”.

O grande mestre Adam Smith em sua maior obra, “A riqueza das nações” de 1776, ao atacar a doutrina do mercantilismo a respeito da influencia do liberalismo, reuniu os preceitos de justiça e da capacidade contributiva, alertando que todos deveriam contribuir para fazer frente as despesas públicas, não somente pelos seus haveres, pois “é na observância ou não observância deste principio que consiste o que se denomina equidade ou a falta de equidade da tributação”³⁵.

Embora tenha ocorrido uma evolução do princípio da capacidade contributiva, especula-se que, sob a influencia da lição de Benvenuto Griziotti³⁶, somente em 1.929 ocorreu a efetiva inserção do referido princípio na dogmática jurídico tributária.

Convém destacar que a concretização do princípio da capacidade contributiva não foi facilmente aceito pelos doutrinadores brasileiros, entretanto, Aliomar Baleeiro³⁷, em sua obra “As limitações Constitucionais ao Poder de Tributar” defendeu o referido preceito.

³³ Art. 145, § 1º, da CFB/1988.

³⁴ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 21.

³⁵ SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações*. São Paulo: Nova Cultural, 1998, p.100, *apud* GODOI, Marciano de Seabra. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999, p.188.

³⁶ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 22.

³⁷ BALEEIRO, ao comentar sobre o referido dispositivo, assim se pronunciou: “Cláusula nova, estranha às Constituições brasileiras anteriores, ainda que comum a outras Cartas Magnas deste pós guerra, o art. 202

Acompanhando a tendência global, o Brasil não se furtou de inserir no ordenamento jurídico pátrio, o princípio da capacidade contributiva. Ainda durante o período do império, a Constituição de 1824, inspirada nos ideais liberais, trouxe em seu artigo 179, inciso XV, o normativo de que “*ninguém será exempto de contribuir de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres*”³⁸.

Como é cediço, o instituto adquiriu relevante importância e foi reconhecido na Constituição de 1988, em seu art. 145, parágrafo 1º. Constata-se, a partir de então, que o princípio da capacidade contributiva restou confirmado no ordenamento jurídico brasileiro, assegurado pela Carta Política. Sua efetiva compreensão não está limitada ao dispositivo, e possui lastro na totalidade do sistema sendo associado a outros princípios constitucionais³⁹. Dessa forma, tem-se que pela harmonia das normas que compõem o sistema tributário pátrio, extrai-se o verdadeiro cerne de tal princípio, a saber, a busca de sua relação com princípio da igualdade.

A relação existente entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio da igualdade, pode ser compreendida sob diferentes primas, no entanto na opinião da maioria da doutrina brasileira, o princípio da igualdade é apresentado e demonstrado no campo de abrangência do direito tributário, por intermédio do princípio da capacidade contributiva.

É importante lançar em tela o entendimento de Ricardo Oliveira⁴⁰, sobre a capacidade contributiva e princípios correspondentes:

“Capacidade contributiva é o atributo pessoal, derivado da ocorrência do fato gerador de cada obrigação tributária, devendo ser medida quantitativamente pela respectiva base de cálculo. A própria isonomia vem em decorrência da capacidade contributiva no sentido de que iguais manifestações de capacidade contributiva devem ser tratadas por igual, observando-se que também a isonomia de tratamento somente pode ser estabelecida após a ocorrência do fato gerador. Destarte, incrementos iguais em duas

brotava de profundas raízes plantadas há 400 anos, pelo menos, no solo repisado das aspirações humanas. Estava o embrião no art. 179, nº15, da Carta Constitucional, de 1824”. (BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. rev. e comp. à luz da Constituição de 1998 até a Emenda Constitucional n. 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.687).

³⁸ Nota de DERZI, Misabel in BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. rev. e comp. à luz da Constituição de 1998 até a Emenda Constitucional n. 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.722.

³⁹ GREGORIO, Argos Magno de Paula. *A harmonização da capacidade contributiva com os princípios formadores do subsistema constitucional tributário brasileiro*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 16, n. 79, p. 3667, mar. 2008, p. 44.

⁴⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 258-259.

universalidades patrimoniais, verificados durante um mesmo período de apuração medidos através de todos [universalidade deles] os fatores positivos e negativos de mutação nesses dois patrimônios, manifestam igual capacidade contributiva e merecem igual tratamento tributário perante o imposto de renda. Este ideal tributário, de caráter geral a todos os tributos, a todo rigor somente pode ser alcançado no terreno do imposto de renda mediante o respeito aos princípios específicos da generalidade e da universalidade.”

De forma prática, o princípio da igualdade é entendido como um preceito de maior grau, aplicável a qualquer ramo do direito, vez que é desdobramento de uma garantia fundamental ao indivíduo. Já o princípio da capacidade contributiva apresenta-se como um subprincípio derivado daquele de maior envergadura, cuja característica indelével é ser essencial, porém não exclusivo, e materializa o preceito de equidade no campo do direito tributário.⁴¹

De acordo com o mestre Aliomar Baleeiro o princípio da capacidade contributiva “repousa sobre a base ética de um ideal de justiça. Se os membros de um grupo politicamente organizado são desiguais do ponto de vista econômico paguem na medida das suas faculdades de disponibilidades”⁴². Reafirma-se então que deve-se retirar menos daqueles que somente podem satisfazer suas necessidades essenciais para o exercício de uma vida digna, de forma oposta deve-se recorrer com maior alcance àqueles que são dotados de capacidade econômica superior.

2.2.1.1 O princípio da capacidade contributiva e o mínimo existencial

A teoria do mínimo existencial foi desenvolvida na Alemanha com o objetivo de assegurar um valor mínimo necessário à sobrevivência a cada indivíduo. A doutrina alemã desenvolveu estudos acerca dessa teoria, tendo influenciado outras nações. Entretanto, foi somente após a segunda grande guerra que o princípio do mínimo existencial consolidou-se, integrando a partir de então, os textos das Constituições de outros países.

A teoria do mínimo existencial não foi adotada de forma expressa na Constituição Federal de 1988. Todavia, pode-se afirmar a possibilidade de inferi-la do princípio da dignidade da pessoa humana, bem como dos princípios fundamentais do Estado

⁴¹ GODOI, Marciano de Seabra. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999, p.192.

⁴² BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. rev. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 829.

Social. Com efeito, como observa Klaus Tipke⁴³, “o Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que, como Estado Social, deve devolver”. Assim, quem percebe uma renda que configura um mínimo existencial, consequentemente, não tem capacidade contributiva.

Luciano Amaro⁴⁴ descreve com mais clareza a relação que há entre capacidade contributiva e a não tributação de uma renda que configure o mínimo existencial:

“O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo em que terra seca não adianta abrir poço à busca de água. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto), além disso, quer se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício da profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica.”

É preocupante o fato do sacrifício financeiro do cidadão, visto que a atividade tributária do Estado deve respeitar o mínimo necessário a uma vida digna em sociedade. Impõe-se então, o alcance, somente, do excedente de sua riqueza, preservando-se de forma integral o mínimo existencial⁴⁵.

A respeito do poder de contribuição do cidadão de acordo com a sua capacidade contributiva, observa Hércules Boucher⁴⁶ que:

“O verdadeiro poder contributivo do cidadão no Estado moderno, ainda está longe de ser reconhecido e avaliado. Mesmo os indivíduos ‘economicamente incapacitados’, isto é, aqueles que detêm *aptidão de pagar negativa*, não se eximem de contribuir com os impostos necessários à vida do Estado; porque, se escapam dos impostos diretos, são alcançados pelos indiretos, de que é um exemplo clássico o imposto do consumo. A isenção do mínimo da existência, portanto, corrige e atenua a ‘desproporcionalidade’, vale dizer, a injustiça dos impostos diretos.”

Nesse contexto, a atividade tributária do Estado somente estará revestida de legitimidade se assegurar um montante necessário para que o cidadão sobreviva com dignidade, Seria essa a única forma de manter um sistema tributário justo.

⁴³ YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 34.

⁴⁴ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p.138.

⁴⁵ TIPKE, Klaus; YAMAHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 30.

⁴⁶ BOUCHER, Hércules. *Estudos de imposto de renda e lucros imobiliários*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1953. p. 67.

2.2.1.2 A capacidade contributiva e a proibição do confisco

Uma forma de proteger os recursos imprescindíveis e atender as necessidades vitais dos indivíduos é a instituição dos limites máximos de tributação. Nesse tocante, o questionamento principal que se coloca é quanto ao estabelecimento de uma barreira que o Estado não poderá transpor no exercício de sua atividade arrecadatória.

A transposição da capacidade contributiva dos indivíduos é assemelhada, segundo alguns, ao confisco. No entanto, no Estado Democrático de Direito, o indivíduo recebe uma especial proteção, conforme se extrai da Carta Política de 1988, sendo certo que a função maior do Estado é a de servir o cidadão.⁴⁷ Ocorre, porém, que o atendimento às necessidades da coletividade depende de recursos que possam financiar as ações do Estado. Assim, na medida em que aumentam as necessidades sociais, eleva-se, em consequência, a carga tributária, o que certamente não configura o confisco.

Com efeito, conforme versão traduzida do *Black's law dictionary*⁴⁸, confiscar representa um ato de apreender a propriedade em prol do fisco, sem que se ofereça ao prejudicado qualquer compensação. Apresenta o confisco um caráter de sanção, resultante da prática de um ato ilícito. Assim, tributo e confisco são institutos criados para fins distintos e opostos. De acordo com o art. 3º do Código Tributário Nacional, o tributo não é prestação pecuniária derivada de sanção de ato ilícito; já o confisco está intrinsecamente associado à sanção por ato ilícito. “Enquanto o tributo limita a propriedade, e se justifica para a própria garantia do direito de propriedade”, “o confisco subtrai e aniquila a propriedade”⁴⁹.

Leciona Ricardo Lobo Torres que a vedação da cobrança de tributos em caráter confiscatório decorre do princípio da proteção à liberdade, e não somente como infringência ao princípio da capacidade contributiva:

“A imunidade contra tributos confiscatórios está em simetria com a do mínimo existencial, fundada também na liberdade: enquanto aquela impede a tributação além da capacidade contributiva, a imunidade ao mínimo vital protege contra a incidência fiscal aquém da aptidão para contribuir. A proibição de tributo confiscatório, em suma, não decorre do postulado ético

⁴⁷ SARLET, Ingo Wolfgang. Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988. 2 ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p.68.

⁴⁸ GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O princípio do não confisco no direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 46.

⁴⁹ GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O princípio do não confisco no direito tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 48.

da capacidade contributiva, senão que constitui princípio de proteção da liberdade, que, pode ser violentada nos casos de tributação excessiva.”⁵⁰

O texto constitucional, ao abordar o princípio da capacidade contributiva, no art. 145, §, 1º, dispõe:

“Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

A Carta Política, ao prever expressamente limites para o poder de tributação do Estado, banuiu a tributação com característica de confisco, o que certamente levaria à deterioração da capacidade contributiva do cidadão, inviabilizando a ordem econômica, política e social do País. Nesse sentido, é o entendimento de Estevão Horvath, para quem o confisco ocorre “quando se supõe uma riqueza que na realidade não existe”.

2.3 Competência Tributária do Estado

No âmbito do Direito Tributário é importante a compreensão dos termos sujeito ativo e sujeito passivo. O primeiro representa o Estado e o segundo, os contribuintes. O Estado detém a função de agente arrecadador, e os contribuintes, pessoas físicas e pessoas jurídicas, são os pagadores que custeiam as atividades estatais.

A Constituição Federal estabelece competências e atribuições aos entes federativos, a saber: União, Estados, Distrito Federal e Municípios. O sistema tributário nacional deve contemplar cada ente e ao mesmo tempo deixar claras as fronteiras existentes entre eles. As garantias constitucionais tributárias advêm do compromisso da Constituição do Estado Democrático com a arrecadação e aplicação material dos tributos. Tem-se, portanto, que a Carta Magna define as competências tributárias, limitando-as para cada um dos entes federativos.

No nosso sistema federativo, os entes arrecadam os recursos tributários de acordo com suas respectivas competências, nos estritos termos estabelecidos pela Carta Magna.

⁵⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário: os direitos humanos e a atribuição: imunidades e isonomia*. Volume III Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 130.

A Constituição cuidou de definir as competências da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e de estabelecer limitações. A criação de tributos, em suas mais variadas modalidades, constitui-se, portanto, incumbência derivada do texto constitucional.

É oportuno destacar que a distinção entre competência tributária e poder tributário. De início, a competência tributária pode ser entendida como “a manifestação da autonomia da pessoa política que a detém”⁵¹, com amparo no princípio federativo, apoiado pelo art. 1º da Constituição Federal de 1988, que assegura às pessoas políticas internas autonomia. Já o poder tributário “se realiza tão somente no âmbito dos Estados unitários, nos quais existe uma única pessoa política central, provida de poder absoluto de tributar, inexistindo restrições a esse domínio”⁵².

A competência tributária é definida como a competência legislativa que os entes políticos detêm de criar e alterar tributos, e a competência legislativa é a competência para elaborar leis e atos normativos próprios. Desta feita, competência tributária pode ser definida como o poder de estabelecer tributos por intermédio de lei.

No Brasil, a competência tributária pode ser dividida em espécies, muito embora não haja entendimento harmônico da doutrina acerca dessa divisão. Assim, conforme se extrai da Constituição Federal, em resumo, as competências tributárias podem ser assim especificadas: i) competência cumulativa ou comum⁵³; ii) competência privativa ou exclusiva⁵⁴; competência residual⁵⁵; iii) competência legislativa plena⁵⁶; iv) competência legislativa supletiva ou suplementar⁵⁷; e v) competência concorrente⁵⁸.

Constata-se, assim, que a Constituição Federal estabeleceu a competência tributária do Estado em suas três esferas de poder, repartindo-a entre a União Federal, os

⁵¹ SABBAG, Maristela Miglioli. In RT. *Competência tributária*. São Paulo, jun. 1996, v. 728, p. 682.

⁵² SABBAG, Maristela Miglioli. In RT. *Competência tributária*. São Paulo, jun. 1996, v. 728, p. 682.

⁵³ Art. 145, incisos “II” e “III”, da CFB/1988.

⁵⁴ Competência privativa ou exclusiva é aquela atribuída especificamente e exclusivamente a um ente político, ou seja, “ocorre quando apenas uma pessoa política pode tributar determinado fato, excluindo-se a competência dos demais entes (ex.: IPI)”. SABBAG, Maristela Miglioli. In RT. *Competência tributária*. São Paulo, jun. 1996, v. 728, p. 683.

⁵⁵ Art. 154, da CFB/1988.

⁵⁶ Art. 6º do Código Tributário Nacional.

⁵⁷ Art. 24, §2º, da CFB/1988.

⁵⁸ Art. 24, da CFB/1988.

Estados, o Distrito Federal e os Municípios, que em conjunto compõem o Sistema Tributário pátrio.

2.3.1 O sistema tributário na Constituição Federal de 1988

O Sistema Tributário Nacional compreende um conjunto de normas jurídicas elencadas na Carta Política de 1988, na Lei nº 5.172 de 1966 - Código Tributário Nacional e nas diversas normas infraconstitucionais que regulamentam a arrecadação de tributos. Esse sistema abarca, assim, todos os tributos cobrados no território nacional, sejam de competência federal, estadual, distrital ou municipal.

As bases do Sistema Tributário Nacional estão estabelecidas nas disposições contidas nos artigos 145 a 162 da Constituição Federal. Em complemento, existem outros dispositivos constitucionais que versam sobre tributos, a exemplo do art. 195, que trata da seguridade social. As aludidas disposições normatizam aspectos estruturais da tributação no Brasil, sendo imperiosas para os legisladores e administradores de tributos.

Na lição de Kiyoshi Harada⁵⁹ o atual sistema tributário, adquiriu maior robustez, de forma a não depender de contribuições do legislador ordinário, como segue:

“O legislador constituinte esculpiu o Sistema Tributário de forma completa, nada deixando à eventual colaboração do legislador ordinário. Ao mesmo tempo em que procedeu a partilha de competência tributária que, por si só, já é uma limitação ao poder de tributação, na medida em que a outorga de competência privativa a uma entidade política implica (...)”

Anota Ricardo Lobo Torres que⁶⁰:

“[...] os sistemas tributários no Brasil radicam quase que por inteiro na Constituição. No próprio texto fundamental aparecem exhaustivamente organizados e sistematizados os tributos, de tal forma que ao legislador infraconstitucional compete dar-lhes normatividade ou atualização através das normas de nível ordinário.”

O Sistema Tributário Nacional, pelo que se depreende da análise da Constituição Federal, segundo o professor Aliomar Baleeiro⁶¹:

⁵⁹ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 338.

⁶⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 359-360.

⁶¹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.23.

“(…) movimenta sob a complexa aparelhagem de freios e amortecedores, que limitam os excessos acaso detrimementosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais. (...) Nenhuma Constituição excede a brasileira, a partir da redação de 1946, pelo zelo com que reduziu a disposições jurídicas aqueles princípios tributários. Nenhuma contém tantas limitações expressas em matéria financeira”.

O fundamento essencial do Sistema Tributário Nacional está previsto nas disposições que tratam das limitações impostas pela Constituição ao poder de tributar, localizadas nos arts. 150 a 152. As aludidas disposições operam a garantia de direitos ao contribuinte, balizando o exercício da autoridade estatal, vez que mencionam vários princípios e regras a serem seguidos pelo Estado no exercício da atividade tributante.

Conforme definido pelo texto Constitucional, o Sistema Tributário pátrio é composto por impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios. As contribuições especiais estão divididas em três categorias: contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico, e contribuições corporativas, de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar a **ADI 447**, assim se referiu à composição do Sistema Tributário Nacional:⁶²

“Os tributos, nas suas diversas espécies, compõem o Sistema Constitucional Tributário brasileiro, que a Constituição inscreve nos seus arts. 145 a 162. Tributo, sabemos todos, encontra definição no art. 3º do CTN, definição que se resume, em termos jurídicos, no constituir ele uma obrigação que a lei impõe às pessoas, de entrega de uma certa importância em dinheiro ao Estado. As obrigações são voluntárias ou legais. As primeiras decorrem da vontade das partes, assim, do contrato; as legais resultam da lei, por isso são denominadas obrigações *ex lege* e podem ser encontradas tanto no direito público quanto no direito privado. A obrigação tributária, obrigação *ex lege*, a mais importante do direito público, ‘nasce de um fato qualquer da vida concreta, que antes havia sido qualificado pela lei como apto a determinar o seu nascimento.’ (Geraldo Ataliba, *Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário*, in *‘Diritto e pratica tributaria’*, volume L, Padova, Cedam, 1979). As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são a) os impostos (CF, art. 145, I, arts. 153, 154, 155 e 156), b) as taxas (CF, art. 145, II), c) as contribuições, que são c.1) de melhoria (CF, art. 145, III), c.2) sociais (CF, art. 149), que, por sua vez, podem ser c.2.1) de seguridade social (CF, art. 195, CF, 195, § 4º) e c.2.2) salário educação (CF, art. 212, § 5º) e c.3) especiais: c.3.1.) de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2) de interesse de categorias profissionais ou econômicas (CF, art. 149).

⁶² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação direta de inconstitucionalidade. ADI 447*. Plenário. Relator Min. Octavio Gallotti. Brasília 05 de junho de 1991. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigobd.asp?item=%201380>>. Acesso em 07 out, 2014.

Constituem, ainda, espécie tributária, d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148).” (ADI 447, Rel. Min. Octavio Gallotti, voto do Min. Carlos Velloso, julgamento em 5-6-1991, Plenário, DJ de 5-3-1993.)

No que tange à competência tributária, impõe-se atenção ao fato de que taxas e contribuições de melhoria estão nas alçadas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Como instrumento legal regulador do Sistema Tributário Nacional, tem-se o Código Tributário Nacional, criado pela Lei n°. 5.172/66, o qual define as particularidades da legislação tributária, os tributos e suas respectivas formas de incidência, alíquotas, entre outros.

As alterações introduzidas no cenário nacional a partir da Constituição Federal de 1988 versam sobre importantes transformações que ocorreram no cenário político administrativo do País, destacando-se a autonomia dos municípios, que assumiram papel de maior relevância na prestação de serviços para o atendimento de necessidades locais.

Ao analisar o sistema tributário municipal brasileiro, Eliane Teresinha Moledo⁶³ observa que a Constituição Federal de 1988 trouxe, em seu artigo 156, a competência comum a todos os entes federativos para instituir taxas e contribuição de melhoria. Acrescenta a autora que, no âmbito municipal, os fatos jurídicos que definem a obrigação tributária estão estabelecidos em lei complementar, à exceção do imposto sobre transmissão *inter vivos*, que tem previsão constitucional.

Ainda de acordo com Moledo⁶⁴, há a previsão de lei complementar para permitir a auto aplicação do dispositivo constitucional. Exemplo disso é o artigo 146 da Constituição Federal, inciso III, letra “a”, segundo o qual cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: “definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”.

A respeito dos entes municipais, Moledo⁶⁵ entende que o texto da Carta Magna fez com que os municípios se fortalecessem financeiramente, mais pela ampliação de sua

⁶³ MOLEDO, Eliane Teresinha. *As lacunas ideológicas do sistema tributário municipal brasileiro*. 2005. 118 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado em Direito, área de Direito Empresarial e Tributação - Regulação e Concorrência - Ciências Penais, Universidade Candido Mendes, Rio de Janeiro, 2005, p. 36.

⁶⁴ MOLEDO, Eliane Teresinha. *As lacunas ideológicas do sistema tributário municipal brasileiro*. 2005. 118 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado em Direito, área de Direito Empresarial e Tributação - Regulação e Concorrência - Ciências Penais, Universidade Candido Mendes, Rio de Janeiro, 2005, p. 37.

⁶⁵ MOLEDO, Eliane Teresinha. *As lacunas ideológicas do sistema tributário municipal brasileiro*. 2005. 118 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado em Direito, área de Direito Empresarial e Tributação - Regulação e Concorrência - Ciências Penais, Universidade Candido Mendes, Rio de Janeiro, 2005, p. 8.

capacidade tributária e pelas suas possibilidades de gerar receita local, do que pela sua participação nas transferências constitucionais. Nesse sentido, vislumbra possibilidades de conflitos relativos à arrecadação e gestão de recursos de competência municipal, *verbis*:

“As dificuldades encontradas pelos Municípios para geração de receita tributária própria os colocam em conflito com suas possibilidades concretas de atender aos ditames constitucionais, vez que os impostos de sua competência, são de natureza predominantemente urbana, tais como o IPTU, o ISS, sendo que a maioria dos Municípios encontra-se em nível de desenvolvimento econômico tipicamente rural. [...] A ausência de uma norma justa é uma lacuna ideológica, já que se trata de uma lacuna no sentido de uma confrontação entre o que é um sistema real e um sistema ideal. Não se trata de uma lacuna por falta de normas, mas sim pela ausência da norma justa, que permita ao sistema cumprir a finalidade a que se propõe para produzir eficácia em benefício de toda a sociedade.”

Moledo⁶⁶ aponta os resultados de uma pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Administração Municipal, para a qual foram entrevistados prefeitos eleitos para exercerem seus respectivos mandatos entre 2001 e 2004. Esses prefeitos demonstraram estar cientes do papel do município, enquanto ente federativo, no aperfeiçoamento do federalismo no País. De outro modo, também entende que os municípios estão submetidos a sacrifícios para atenderem a política nacional de redução da máquina estatal, mais especificamente por iniciativa dos governos estaduais e federal.

Nessa linha, os Municípios estão insatisfeitos com as novas responsabilidades e clamam pelo cumprimento do pacto federativo da Constituição Federal, para que seja revista a repartição de competências e de recursos financeiros, bem como, a concessão de compensação financeira em seu favor, tendo em vista que a prestação de serviços seria de competência dos Estados e da União Federal.

Como visto, a União e os Estados transferiram de forma gradual parte de suas responsabilidades aos Municípios, sem que para isso ocorresse a transferência dos recursos correspondentes. Assim, diversos serviços que, em essência, são de responsabilidade da União e dos Estados estão sendo prestados, de forma precária pelos municípios, para que a população local não fique totalmente desassistida.

⁶⁶ MOLEDO, Eliane Teresinha. *As lacunas ideológicas do sistema tributário municipal brasileiro*. 2005. 118 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado em Direito, área de Direito Empresarial e Tributação - Regulação e Concorrência - Ciências Penais, Universidade Candido Mendes, Rio de Janeiro, 2005, p. 12.

2.4 Atividade Financeira do Estado e suas funções

É cediço que compete à política tributária o planejamento e análise dos tributos a serem instituídos e cobrados, além de determinar seu impacto na política financeira. Não obstante a isso, a política tributária não pode contrariar os objetivos da política econômica e social que norteiam o desenvolvimento nacional.

No exercício da atividade econômico-financeira, o Estado desempenha, pelo menos, três funções básicas, quais sejam: função alocativa, função distributiva e função estabilizadora, além da função reguladora.

Conforme Gremaud⁶⁷ existem três funções a serem desempenhadas pelo Estado no domínio econômico: função estabilizadora, função alocativa e função distributiva. A função estabilizadora corresponde à implementação e gerenciamento da política econômica, com vistas a garantir o máximo de emprego, crescimento econômico e estabilidade de preços. A função alocativa, por sua vez, é complementar à atuação do mercado, no que diz respeito à alocação de recursos na economia. Nessa função, são diagnosticadas possíveis falhas de mercado, resultantes de externalidades, de economias de escala e de bens públicos. Já a função distributiva é àquela que corresponde à redistribuição da riqueza por meio dos impostos, tributos de caráter geral, transferências, subsídios e gastos com bens públicos.

As funções acima mencionadas decorrem do poder de regulação estatal, que deve ser exercido para cumprir o objetivo do Estado de reduzir as desigualdades regionais e sociais, o que só é possível mediante uma justa distribuição de renda, que possa garantir, no mínimo, que todos os seus cidadãos tenham acesso a bens essenciais para alcançar a dignidade.

Além disso, é obrigação do Estado impedir a formação de monopólios ou estruturas de mercado que concentrem poder, corrigindo as falhas de mercado. Vejamos cada uma das funções acima apontadas.

2.4.1 Função Estabilizadora

A função estabilizadora está relacionada à intervenção do Estado na economia, para alterar o comportamento dos níveis de preços e emprego, pois o pleno emprego e a estabilidade de preços não ocorrem de maneira automática.

⁶⁷ GREMAUD, Amaury Patrick et al. *Economia Brasileira Contemporânea*. São Paulo: Atlas, 2006.

Trata a função estabilizadora de garantir um alto nível de emprego, estabilidade de preços, equilíbrio do balanço de pagamentos e um adequado crescimento econômico, sendo exercida por meio de políticas macroeconômicas. Pela função estabilizadora, a economia pode alcançar a estabilidade e daí promover a alocação dos recursos e a distribuição de renda. Os principais instrumentos utilizados para cumprimento da função estabilizadora são as políticas fiscal e monetária.

A ação estatal por meio da política fiscal abrange as três funções básicas das finanças públicas, função alocativa, função distributiva e função estabilizadora. Porém, para arcar com essas funções, são necessários recursos, o que se obtém por meio da política tributária.

A intervenção do Estado é importante para proteger a economia de flutuações bruscas, caracterizadas pelo alto nível de desemprego e pelo alto índice de inflação. Para Giambiagi e Além⁶⁸, um sistema tributário “ideal” precisa observar alguns importantes aspectos:

“a) deve observar a equidade, ou seja, a ideia de que a distribuição do ônus tributário deve ser equitativo entre os diversos indivíduos de uma sociedade; b) deve ser progressivo, isto é, deve-se tributar mais quem tem uma renda mais alta; c) deve ser neutro, ou seja, os impostos devem ser tais que minimizem os possíveis impactos negativos da tributação sobre a eficiência econômica; e d) deve ser simples, sendo de fácil compreensão para o contribuinte e de fácil arrecadação.”

A depender da política fiscal adotada, as modificações nas políticas de arrecadação de recursos e nos gastos públicos podem conduzir à estabilização ou à desestabilização da economia, e assim serem expansionistas ou contracionistas. Para promover uma política expansionista, pode-se reduzir a carga tributária ou aumentar seus gastos. No caso da política contracionista, o resultado perseguido será inverso.

De maneira geral, a política fiscal pode ser entendida como a aplicação e gerenciamento da política tributária e dos gastos públicos. A política tributária envolve os aspectos relativos à arrecadação efetiva ou à desistência de arrecadação, que ocorre com os incentivos fiscais. Já os gastos públicos dizem respeito ao custeio da máquina administrativa, aos investimentos e transferências ao setor privado, como aposentadoria, pensões e juros.

⁶⁸ GIAMBIAGI, F; ALÉM, A. C., *Finanças públicas - Teoria e Prática no Brasil*. Rio de Janeiro: Campus, 2002. p.37.

Dito isso, para honrar compromissos e atender aos anseios da sociedade, os governos devem arrecadar recursos e direcioná-los, alocando-os de forma eficiente. Nesse sentido, a política fiscal envolve a decisão pelo tipo de gasto e nível de tributação a serem utilizados pelo governo.

2.4.2 Função Alocativa

A função alocativa está associada ao fornecimento de bens e serviços públicos que, em geral, não são oferecidos adequadamente pelo sistema de mercado. A Lei Orçamentária Anual é o instrumento jurídico para a alocação de recursos. Por meio de tal função, o Poder Público explora a produção de determinado bem ou serviço quando a iniciativa privada não o faz de forma adequada ou suficiente. Exemplo disso são os investimentos em infraestrutura, tais como energia, transportes e comunicações que impulsionam o desenvolvimento regional e nacional. Tratam-se de altos investimentos que necessitam de longo período para se obter o retorno, o que desestimula a iniciativa do setor privado. Por outro lado, a demanda por bens públicos e bens meritórios possui características peculiares que tornam inviável seu fornecimento pelo sistema de mercado.

Essas características estão mais bem descritas por Giacomoni⁶⁹, nos seguintes termos:

“O bem privado é oferecido por meio dos mecanismos próprios do sistema de mercado. Há uma troca entre vendedor e comprador e uma transferência da propriedade do bem. O não-pagamento por parte do comprador impede a operação e, logicamente, o benefício. A operação toda é, portanto, eficiente. No caso do bem público, o sistema de mercado não teria a mesma eficiência. Os benefícios geralmente não podem ser individualizados nem recusados pelos consumidores. Não há rivalidade no consumo de iluminação pública, por exemplo, e como tal não há como excluir o consumidor pelo não-pagamento. Aqui, o processo político substitui o sistema de mercado. Ao eleger seus representantes (legisladores e administradores) o eleitor-consumidor aprova determinada plataforma (programa de trabalho) para cujo financiamento irá contribuir mediante tributos. Em função de regra constitucional básica, o programa de bens públicos aprovado pela maioria será coberto também com as contribuições tributárias da minoria.”

Verifica-se, assim, que a função alocativa refere-se ao direcionamento de recursos para a atividade estatal quando não houver eficiência da iniciativa privada ou quando

⁶⁹ GIACOMONI, James. *Orçamento Público*. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 39-40.

a natureza da atividade indicar a necessidade de presença do Estado. Abrange bens públicos, semipúblicos ou meritórios, como rodovias, segurança, educação, saúde, entre outros, que não podem ser fornecidos de forma compatível com as necessidades da sociedade através do sistema de mercado. É nesse sentido que o processo político surge como substituto do mecanismo do sistema de mercado⁷⁰.

2.4.3 Função Distributiva

Esta função diz respeito à distribuição ou redistribuição de renda de uma forma considerada mais justa pela sociedade. Em outras palavras, é a política de distribuição do Produto Interno Bruto. Para tanto, são utilizados de alguns instrumentos, como transferências, subsídios e tributos. As transferências ocorrem, por um lado, pela cobrança de impostos maiores sobre as camadas de maior renda e, por outro lado, por meio de serviços públicos e subsídios prestados às camadas mais carentes da população.

De forma sucinta, a função distributiva tem como finalidade atenuar as injustiças e desigualdades sociais, através de uma distribuição mais igualitária da riqueza produzida em um país, já que o mercado por si só não consegue promover a distribuição considerada justa pela sociedade.

Convém descrever o entendimento de Sains de Bujanda⁷¹, para o qual não deveria haver neutralidade na política fiscal, vez que essa política tem de ser voltada a realizar o fim máximo do Estado, a saber, a prosperidade social. Para o atendimento desse objetivo a tributação deve ter como objetivo a distribuição da riqueza entre os cidadãos e as classes sociais, mediante um sistema jurídico e político que maximize a eficiência na sociedade.

Em apertada síntese, a função distributiva tem em vista a redução das desigualdades sociais, por intermédio de mecanismos legais que possibilitam a transferência direta ou indireta, de uma parcela da riqueza concentrada nas mãos dos mais ricos para as mãos dos menos abastados.

⁷⁰ LONGO, Carlos Alberto; TROSTER, Roberto Luis. *Economia do Setor Público*. São Paulo: Atlas, 1993, p. 18.

⁷¹ BUJANDA, Fernando Sainz de. *Hacienda Y Derecho: Introducción al Derecho Financeiro de nuestro tiempo*. Madri: Instituto de Estudios Políticos, 1962, v. I, p. 18-20.

3 TRIBUTAÇÃO E JUSTIÇA SOCIAL

3.1 Justiça social e distribuição de renda

Na compreensão de André Franco Montoro⁷², o vocábulo "justiça" é um conceito análogo, tal como acontece com as noções de "ser, verdade, instituição ou direito", em que se pode assinar duas significações fundamentais: uma subjetiva e outra objetiva. Ao considerar a significação subjetiva, observa-se a justiça como virtude do ser humano, afirmando-se que determinada ação é ou não justa. Nesse sentido é possível citar o senso de justiça do juiz.

É possível considerar a justiça em sentido direto e próprio, que consiste em dar a cada um o que é seu. Os princípios da ordem social devem guardar correlação intrínseca com a justiça. A esse respeito, Montoro⁷³ alerta:

“A justiça, como o direito, não é uma simples técnica da igualdade, da utilidade ou da ordem social. Muito mais do que isso, ela é virtude da convivência humana. E significa, fundamentalmente, uma atividade subjetiva de respeito à dignidade de todos os homens.”

O Estado, no exercício de sua atividade tributária, convive com a possibilidade de esgotamento da disponibilidade de recursos financeiros para fazer frente às necessidades dos cidadãos. Nesse contexto, é importante destacar a relevância da Política Tributária nacional, visto que tem contrariado os princípios basilares do Estado Social. A política tributária brasileira tem-se conformado com a intensa tributação sobre pessoas físicas, favorecendo as pessoas jurídicas, e de forma explícita tem-se percebido o afastamento da tributação direta sobre a atividade econômica privada.

A atividade tributária no País incide sobre bases da economia, como o patrimônio, a renda e o consumo. Tem-se observado uma alta oneração da renda individual, encontrando-se as pessoas jurídicas em situação mais favorável, pois dispõem da faculdade de transferir suas despesas ao preço final dos bens e serviços, ou seja, para o consumidor final. Assim, o ônus do pagamento de tributos recai demasiadamente sobre a pessoa física, que, sem alternativas, tem tributados seus salários e rendimentos, seja qual for o seu nível de renda.

⁷² MONTORO, André Franco. *Introdução à ciência do direito*. 26. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. p. 163-164.

⁷³ MONTORO, André Franco. *Introdução à ciência do direito*. 25 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 126.

Essa preocupação sobre a tributação excessiva sobre o cidadão já aparecia em Montesquieu⁷⁴, para quem os recursos arrecadados pelo Estado deveriam respeitar um limite que não compromettesse a existência e sobrevivência do cidadão:

“(...) Não se deve tirar do povo, privando-o de suas necessidades reais, para favorecer as necessidades imaginárias do Estado. Necessidades imaginárias são aquelas exigidas pelas paixões e pelas fraquezas daqueles que governam, a fascinação de um projeto extraordinário, o desejo doentio de uma glória vã, e uma certa debilidade de espírito contra os caprichos. (...)”

A justiça distributiva, ainda que em caráter proporcional, é perceptível na forma de compartilhamento de bens e direitos no âmbito da sociedade. Isto porque a repartição dos bens e direitos proporciona o equilíbrio social, na medida em que todos podem participar do bem comum.⁷⁵

O Estado é a única forma de organização que pode proporcionar a justiça distributiva. Na opinião de André Franco Montoro⁷⁶, o ideal de justiça distributiva seria impossível em outro tipo de organização, que não fosse o Estado, como segue:

“Além dos Estados (...) a justiça distributiva só se aplica aos municípios e às províncias, porque só eles, dentre as demais sociedades, são verdadeiras comunidades; pela extensão de seu fim e por sua organização se assemelha ao Estado, de que são partes. As demais coletividades, que não têm outro vínculo senão o acordo de pessoas com finalidade de lucro, recreação ou objetivo semelhante, limitam-se a estabelecer um fundo comum, exercer alguma profissão (...)”

Ainda, segundo a lição de André Franco Montoro⁷⁷, há de se observar um “mínimo vital”, que bem retrataria a justiça distributiva, pois compreenderia o acesso de cada indivíduo à riqueza social, bem como um mínimo necessário para o participante menos favorecido. A noção de justiça distributiva não afasta a noção de meritocracia, que seria legítima na distribuição de bens e direitos por parte do Estado.

Nesse sentido, já lecionava Aristóteles⁷⁸:

“(...) as distribuições devem ser feitas ‘de acordo com o mérito de cada um’, pois todos concordam que o que é justo com relação à distribuição, também o deve ser com o mérito em um certo sentido, embora nem todos especifiquem a mesma espécie de mérito (...)”

⁷⁴ MONTESQUIEU. *Do Espírito das Leis*. São Paulo: Martin Claret, 2004, p. 221.

⁷⁵ MONTORO, André Franco. *Introdução à Ciência do Direito*. 21 ed. São Paulo: RT, 1993. p. 174.

⁷⁶ MONTORO, André Franco. *Introdução à Ciência do Direito*. 21 ed. São Paulo: RT, 1993. p. 180.

⁷⁷ MONTORO, André Franco. *Introdução à Ciência do Direito*. 21 ed. São Paulo: RT, 1993. p. 187.

⁷⁸ ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. São Paulo: Martin Claret, 2004. p. 109.

3.1.1 Aspectos gerais

Ao tratar dos aspectos gerais da justiça social, convém aclarar que essa abordagem direciona-se à questão tributária, não se desconhecendo que a justiça social é um direito de todos.

O termo justiça pode ser definido por sua medida de justificação, e está, pois, adequado à racionalidade, em seu sentido formal por uma razão válida, que tem inspirado diversas concepções sobre o ideal de justiça, algumas superficiais e outras bem elaboradas.

Para Tipke e Yamashita⁷⁹, a justiça distributiva está vinculada às normas de natureza fiscal. Assim, tributo deve ser compatível com a capacidade contributiva.

Na verdade, uma política tributária que considere a capacidade contributiva de cada cidadão atende ao princípio da justiça social, como observam Ribeiro e Vinha⁸⁰:

“De igual modo o Estado poderá atender suas finalidades através da distribuição de riqueza, satisfação das necessidades sociais, de políticas de investimentos, entre outras, que podem ser alcançadas por meio de uma política tributária e não necessariamente pela imposição tributária. Por isso, é necessário repensar o papel do Estado, na função arrecadatória e na prestação de serviços aos jurisdicionados.”

Seja como for, a atividade tributante do Estado tem por finalidade a arrecadação, sendo o exercício arrecadatório concretizado pela busca de recursos do setor privado para fazer face aos gastos e investimentos públicos. Com efeito, a finalidade da ordem econômica, qual seja, a realização da justiça social, só poderá ser atendida por meio de tributos.

3.1.2 O tributo como instrumento de distribuição de renda

Como instrumento de distribuição de renda, uma política tributária deve estimular o desenvolvimento econômico e social do País. Assim, deve ser almejado um

⁷⁹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 67.

⁸⁰ RIBEIRO, Maria de Fátima; VINHA, Thiago Degelo. Efeitos sócio-econômicos dos tributos e sua utilização como instrumentos de políticas governamentais. *Derecho & Cambio Social*, Lima, ano 1, n. 2, 2004. Não paginado. Disponível em: <<http://www.derechoycambiosocial.com/revista002/tributos.htm>>. Acesso em: 12 jun. 2014.

modelo de distribuição de tributos que garanta por parte do Estado o fomento de políticas sociais.

A implementação de uma carga tributária mais equitativa para o País deve contemplar os princípios tributários consolidados na Constituição Federal, que estão sendo relegados à segundo plano no passado recente. Desses preceitos convém resgatar ou reavivar os princípios da capacidade contributiva, do mínimo existencial e do não confisco⁸¹.

Não é prudente que o Estado imponha uma tributação mais intensa de renda sobre uma parcela da renda que os cidadãos reservam às suas necessidades de subsistência, a saber, educação, saúde, moradia, previdência social, proteção familiar. A capacidade contributiva sobrevive após o desconto dos gastos essenciais à aquisição do mínimo indispensável a uma vida digna para contribuinte e sua família. Dessa forma, sobre essas despesas não deve recair pagamentos de impostos⁸².

O Brasil tem um elenco variado de impostos e uma carga tributária que, se não considerada alta comparada àquela de países desenvolvidos, também não pode ser caracterizada como baixa, sobretudo em relação ao fator trabalho. Por outro lado, a maioria dos impostos recolhidos no País incide sobre o consumo das pessoas. O ICMS e o IPI representam a maior parte desses impostos, sendo ainda significativos o ISS e a COFINS.

3.1.3 Modelo Progressivo

Um sistema tributário é classificado como progressivo, quando a arrecadação tributária se eleva na mesma proporção do aumento da renda e da riqueza dos contribuintes.

Entende-se como progressividade o processo de gradação de um tributo. Essa gradação pode dar-se de forma proporcional, de forma progressiva ou de forma regressiva. Como exemplo, pode-se mencionar o imposto de renda da pessoa física, que incide de forma gradativa, cobrando-se um percentual maior sobre uma base de cálculo mais elevada. Com efeito, a variação das alíquotas de forma crescente sobre o aumento das bases de cálculo aponta a elevação na capacidade contributiva individualizada.

⁸¹ HICKMANN, Clair *et al.* Princípios para uma reforma tributária cidadã. *Tributação em Revista*, Brasília, nº 39, janeiro a março de 2002, p. 16-21.

⁸² UNAFISCO. O Imposto de Renda na Reforma Tributária. Disponível em: <http://www.unafisco.org.br/campanhas/ir/ir_2.htm>. Acesso em: 20 mai. 2014.

Conforme leciona Sacha Calmon⁸³, o conceito de progressividade pode ser entendido como “instrumento técnico, e também princípio, na dicção constitucional, que conduz à elevação das alíquotas à medida que cresce o montante tributável, indicativo da capacidade econômica do contribuinte”.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado⁸⁴, o tributo assume formas fixas ou graduadas, e essa gradação permite sua classificação em regressivo ou progressivo.

A Constituição Federal de 1988 determina que a progressividade seja fundada na gradação dos tributos, em função da capacidade econômica do cidadão, ou seja, ocorrendo elevação na renda, a alíquota será adequada a essa renda. Nesse sentido, Carrazza⁸⁵, ao tratar da progressividade, afirma que:

“(...) quanto maior a base de cálculo do IR (renda líquida auferida ou lucro obtido), tanto maior terá que ser a alíquota aplicável na determinação do *quantum debeatur*. Noutros falares, a legislação deve imprimir às alíquotas aplicáveis ao imposto um desenvolvimento gradual, de sorte que serão percentualmente maiores, quanto maior for sua base de cálculo.”

O princípio da progressividade está associado ao princípio da capacidade contributiva, conforme leciona Elbe Queiroz⁸⁶:

“A progressividade, como forma de aferição da capacidade contributiva, em razão da pessoalidade, é executada por meio da fixação de alíquotas que variam, em ordem crescente, de acordo com o aumento das respectivas bases de cálculo e em decorrência do aumento da capacidade contributiva.”

Existem apenas cinco alíquotas para a cobrança do imposto de renda da pessoa física, sendo uma delas a de isenção (0%), e as demais 7,5%, 12,5%, 15% e 27,5%. Assim, não é difícil perceber que a progressividade adotada no Brasil contraria o princípio constitucional da capacidade contributiva.

É necessária ainda, a conjugação dos princípios da progressividade e da capacidade contributiva, pois sua inobservância pode contribuir para o induzimento do sujeito

⁸³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 362.

⁸⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2004.

⁸⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 65-68.

⁸⁶ QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri: Manole, 2004, p. 40.

passivo da obrigação tributária, a tornar-se devedor de tributos, ou ainda credor, o que confirmaria a exigência exacerbada do Estado durante determinado período de vigência, permitindo ao contribuinte o direito à restituição do que fora pago além do que lhe era carecido.

Na opinião do mestre Aliomar Baleeiro⁸⁷, o preceito da capacidade contributiva está diretamente associado à progressividade de tributos. Tal preceito:

“(...) repousa sobre a base ética de um ideal de justiça. Se os membros de um grupo politicamente organizado são desiguais do ponto de vista econômico, paguem na medida das suas faculdades de disponibilidades”.

A progressividade na cobrança de tributos é característica essencial de um sistema baseado na capacidade contributiva, em que a tributação, de forma geral, alcança o maior número de pessoas. Por outro lado, o seu caráter de uniformidade amolda-se à capacidade individual do contribuinte, porquanto cada cidadão é incentivado a contribuir conforme sua envergadura, para a manutenção dos serviços prestados pela Administração Pública.

De forma sucinta pode-se afirmar que o modelo progressivo tem como norte cobrar menos daqueles que possuem recursos apenas suficientes para atender suas necessidades básicas de sobrevivência com a mínima dignidade, e tributar mais aqueles que são dotados de maior poder financeiro.

3.1.4 Modelo Regressivo

Para que um sistema tributário seja configurado como regressivo, leva-se em conta o aumento de tributos de forma proporcionalmente inversa à riqueza e à renda dos indivíduos. Nesse sentido, o modelo regressivo de tributos é diametralmente oposto ao modelo progressivo.⁸⁸

O Brasil adota o modelo regressivo⁸⁹ de tributação e, em consequência, tributa-se mais os contribuintes com menor capacidade de renda.

⁸⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 829.

⁸⁸ GREMAUD, Amaury Patrick; VASCONCELOS, Marco Antonio Sandoval de; TONETO JUNIOR, Rudinei. *Economia brasileira contemporânea*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 199.

⁸⁹ Um tributo é classificado como regressivo quando “sua onerosidade relativa cresce na razão inversa do crescimento da renda do contribuinte”, assim, quanto mais reduzida a renda do indivíduo, maior será a parcela gasta com o tributo. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 112.

De forma geral, a regressividade relaciona-se aos tributos que incidem sobre o consumo, que são impessoais, pois o valor gasto com a aquisição de um produto não guarda correlação com a renda do consumidor.

A esse respeito, observa Aliomar Baleeiro⁹⁰:

“Uma tributação sobre alimentos, roupas de uso comum, aluguéis de casa, objetos de uso doméstico, remédios, artigos de higiene e coisas imprescindíveis à vida tem como efeito retirar das classes menos remuneradas fração maior do que a exigida das classes abastadas, que despendem naqueles bens apenas uma parte reduzida de seus proventos.”

A preferência pela tributação indireta tem sido justificada pela facilidade dos respectivos processos de arrecadação e fiscalização. Veja-se o caso da COFINS, que se caracteriza pela regressividade, porquanto é transferida aos consumidores, onerando a produção nacional e provocando redução na competitividade empresarial.

Ao tratar do grau de progressividade ou regressividade da tributação, Ricardo Varsano⁹¹, faz o seguinte comentário:

“(...) o grau de progressividade da tributação depende da forma como o sistema é concebido. A tributação de indivíduos permite imprimir alguma progressividade ao sistema, visto que os impostos pessoais podem ser graduados de acordo com a renda do contribuinte e a possibilidade de transferência da carga para outros contribuintes é menor do que no caso de impostos sobre produtos ou empresas. Estes tendem a ser transferidos e regredidos. Deste modo, a utilização mais intensa e mais progressiva do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas é recomendável.”

Ainda segundo esse autor, tributos como a COFINS, aplicáveis aos produtos ou empresas, são transferíveis e regressivos, o que afeta o comprometimento da tributação com a distribuição de renda. Adicionalmente, declara o autor que o emprego de forma mais intensa e progressiva do IRPF, com o fito de promover melhoria na distribuição da carga de tributos entre os cidadãos, seria mais eficaz.

Como visto, o modelo regressivo de tributos não se apresenta como instrumento capaz de aplicar maior justiça social à carga tributária, pois onera em demasia aqueles que ganham menos e acentua ainda mais as desigualdades. Nesse sentido, é possível afirmar que o Estado tem-se omitido no cumprimento de sua função redistributiva, vez que

⁹⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 269.

⁹¹ VARSANO, Ricardo. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas*. Brasília: IPEA, 1996. Texto para discussão, 405. Disponível em: < http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf >. Acesso em: 10 jun. 2014.

não promove distribuição de riquezas e prejudica o cidadão de baixa renda, obrigando-o a comprometer sua remuneração com produtos essenciais à sua sobrevivência.

3.2 Complexidade da carga tributária nacional

A complexidade do sistema tributário brasileiro é percebida na incidência de diversos tributos sobre a mesma base. Em tese o problema tem contorno de grande relevância, em especial no caso dos tributos indiretos sobre bens e serviços. Para se ter a dimensão dessa complexidade basta comparar o Brasil, que possui seis tributos indiretos, com a maior parte dos países que possuem um ou dois tributos indiretos. Soma-se a isso a extensa legislação que rege os tributos nacionais, sua dinâmica e constante alteração.

Considerando somente a União, tem-se quatro tipos de tributos elencados em três regimes tributários, todos com diferentes características. São pelo menos 27 legislações estaduais para tratar de ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços, com diversas alíquotas e diferentes critérios de apurações. No caso dos Municípios, são mais de 5.500 (cinco mil e quinhentos) com legislações diversas sobre impostos, taxas, contribuições e tarifas de suas respectivas competências. Já sobre o lucro das empresas incidem pelo menos dois tributos distintos, a saber, Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Nesse sentido, a proposta de reforma tributária acentua a necessidade de simplificação de tributos, o que, no entanto, não tem sido objeto de discussão na sociedade. Uma reforma legítima não pode prescindir de uma significativa participação popular em torno de sua discussão e do impacto que geraria na qualidade dos serviços públicos.

Outro importante aspecto a ser discutido com a sociedade diz respeito às limitações ao poder de tributar, sendo imprescindível identificar o impacto da reforma na distribuição do produto da arrecadação entre os entes federativos, bem como as suas vantagens e desvantagens para o contribuinte.

Redistribuir competências, nos moldes pretendidos pela proposta do Governo, significa interferir em um dos elementos conceituais da federação, qual seja a parcela de autonomia de cada partícipe. Assim, no momento em que é transferida parte da capacidade legislativa de Municípios e/ou Estados-membros para a União ou, ainda, quando são deslocadas para o governo central competências tributárias para que este depois promova as

correspondentes repartições, está-se a mitigar a consecução de um dos focos mais elevados da forma federativa de Estado, sacrificando a autonomia em prol da unidade central.

3.2.1 Alta Informalidade da economia

Um dos grandes entraves do atual sistema tributário é a alta informalidade da economia, cujas causas são, em geral, atribuídas, às elevadas alíquotas previdenciárias, aos altos encargos trabalhistas, bem como à tributação excessiva do consumo. Além disso, os incentivos legais para promover a formalidade não alcançam uniformemente os setores produtivos.

Por informalidade entende-se, segundo Geisa Cleps⁹², distintos eventos, como evasão, sonegação fiscal, terceirização, comércio de rua ou ambulante, contratação ilegal de trabalhadores assalariados, trabalho temporário, trabalho em domicílio, trabalhador avulso, entre outros.

De acordo com Maranhão⁹³,

“[...] as atividades informais devem ser entendidas como o conjunto de formas de organização da produção em que o assalariamento não consiste em fator preponderante na manutenção do processo produtivo; o proprietário dos meios de produção se insere diretamente na produção, podendo fazer uso do trabalho familiar ou mesmo do assalariado, que não seriam determinantes para a manutenção das atividades.”

Entre os efeitos dessa informalidade tem-se a ineficiência econômica e a competição predatória entre agentes do mercado formal e informal, em virtude da elevada tributação que recai sobre os contribuintes formais.

Em suma, no que tange ao sistema tributário brasileiro, há uma elevada carga de tributos e um excesso de burocracia que estimulam a informalidade da base de contribuintes e, conseqüentemente, propiciam a prática da sonegação e também da corrupção, constituindo-se em um relevante obstáculo ao desenvolvimento nacional.

⁹² CLEPS, Geisa Daise Gumiero. Comércio informal e a produção do espaço urbano em Uberlândia (MG). *Sociedade & Natureza*, Uberlândia, V. 21, n. 3, dez. 2009, p. 328. Disponível em: <<http://www.seer.ufu.br/index.php/sociedadennatureza/article/view/9627/5788>>. Acesso: em 26 set. 2014.

⁹³ MARANHÃO, E. J. *Dinâmica do Mercado de Trabalho Urbano num contexto de rápido crescimento populacional – o caso da Região Metropolitana de Curitiba*. Dissertação (Mestrado), Belo Horizonte, CEDEPLAR – UFMG, 1987, p.113.

3.3 As distorções do sistema tributário nacional

A ampla maioria dos tributos do sistema tributário do Brasil incide de forma regressiva na sociedade, em clara demonstração de descomprometimento com o princípio distributivo e com a busca de uma realidade social com maior justiça. Com efeito, a regressividade se manifesta na elevada representatividade dos impostos indiretos, tais como IPI, ICMS e ISS, na carga tributária, enquanto são inexpressivos os impostos sobre o patrimônio e renda.

Os impostos indiretos têm seus valores camuflados nos custos dos produtos e serviços, que em maior ou menor proporção são transferidos aos consumidores, o mesmo ocorrendo com o IRPJ, que tem como base de incidência a renda das empresas em um período definido. Também os custos desse tributo são repassados ao consumidor. Trata-se de uma falácia que o ônus dos tributos diretos não se transfere à sociedade, não se podendo negar que a totalidade dos tributos pagos pelas empresas reflete nos preços dos produtos e serviços que ofertam no mercado.

3.3.1 Os tributos por base de incidência

Uma das características negativas do Sistema Tributário Nacional é sua falta de equidade, tendo em vista, sobretudo, a baixa tributação da renda e do patrimônio. Em linha diversa da adotada pelos países desenvolvidos, a maior parte das receitas no Brasil advém de tributos indiretos, o que onera de forma mais acentuada os trabalhadores e os contribuintes da classe média, haja vista a elevada carga tributária sobre o consumo.

Conforme leciona Hugo de Brito Machado⁹⁴, os tributos podem ser classificados de acordo com sua base de incidência, ou seja, em função da natureza econômica do fato gerador respectivo.

A seguir tem-se a série histórica da receita tributária por base de incidência, nos anos de 2008 a 2012, levando-se em consideração a arrecadação total.

⁹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003. p. 73.

Tabela 1
Série Histórica - Receita Tributária por Base de Incidência - 2008 a 2012

Cód.	Tipo de Base	2008	2009	2010	2011	2012
0000	Total da Receita Tributária	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%
1000	Tributos sobre a Renda	20,32%	19,50%	18,18%	19,02%	17,84%
1100	Pessoa Física	7,23%	7,07%	7,19%	7,36%	7,61%
1200	Pessoa Jurídica	9,22%	8,76%	7,62%	7,82%	6,63%
1900	Retenções não Alocáveis	3,87%	3,67%	3,37%	3,85%	3,60%
2000	Tributos sobre a Folha de Salários	24,59%	26,42%	26,14%	25,76%	26,53%
2100	Previdência Social	17,41%	18,64%	18,31%	18,17%	18,46%
2110	Empregador	10,87%	11,82%	11,64%	11,30%	11,19%
2120	Empregado	5,58%	5,57%	5,67%	5,90%	6,27%
2130	Autônomo	0,60%	0,64%	0,61%	0,59%	0,62%
2190	Outros	0,36%	0,61%	0,39%	0,37%	0,38%
2200	Seguro Desemprego	4,82%	5,30%	5,08%	5,12%	5,45%
2900	Outros	2,36%	2,48%	2,74%	2,47%	2,62%
3000	Tributos sobre a Propriedade	3,51%	3,86%	3,75%	3,70%	3,85%
3100	Propriedade Imobiliária	1,33%	1,42%	1,40%	1,36%	1,38%
3200	Propriedade de Veículos Automotores	1,63%	1,86%	1,69%	1,65%	1,72%
3300	Transferências Patrimoniais	0,56%	0,58%	0,67%	0,69%	0,75%
4000	Tributos sobre Bens e Serviços	49,50%	48,31%	49,73%	49,22%	49,73%
4100	Gerais	31,46%	30,84%	32,30%	32,08%	33,07%
4110	Não Cumulativos	21,52%	20,40%	21,56%	20,96%	21,72%
4120	Cumulativos	9,94%	10,44%	10,74%	11,12%	11,35%
4200	Seletivos	13,10%	12,51%	12,44%	12,02%	11,11%
4210	Automóveis	2,74%	2,39%	2,67%	2,68%	2,54%
4220	Bebidas	0,94%	1,05%	1,01%	0,97%	1,00%
4230	Combustíveis	4,21%	3,82%	3,85%	3,82%	3,37%
4240	Energia Elétrica	2,15%	2,14%	2,05%	1,87%	1,75%
4250	Tabaco	0,53%	0,54%	0,53%	0,47%	0,48%
4260	Telecomunicações	2,52%	2,58%	2,34%	2,22%	1,96%
4300	Comércio exterior	1,63%	1,47%	1,67%	1,83%	1,97%
4400	Taxas - Prest. Serviços e Poder Polícia	2,31%	2,48%	2,38%	2,34%	2,39%
4500	Contribuições Previdenciárias	0,28%	0,29%	0,25%	0,24%	0,44%
4600	Outras Contribuições Sociais e Econômicas	0,72%	0,72%	0,70%	0,71%	0,74%
5000	Tributos sobre Transações Financeiras	2,02%	1,78%	2,10%	2,19%	1,95%
5100	Trib. s/ Débitos e Créditos Bancários	0,09%	0,00%	0,00%	0,01%	-0,02%
5200	Outros	1,93%	1,78%	2,10%	2,19%	1,97%
9000	Outros Tributos	0,06%	0,14%	0,10%	0,10%	0,09%

Fonte: SRF. Análise da Arrecadação das Receitas Federais – Dezembro de 2013.

A análise por tributos e bases de incidência elaborada pela Receita Federal do Brasil, publicada em dezembro de 2013, revela que, para o ano de 2012, a carga tributária alcançou seu maior valor histórico desde 2002. Naquele ano, a carga tributária bruta⁹⁵ foi calculada em 35,85%, contra 35,31% no ano de 2011. A variação positiva da ordem de 0,54 pontos percentuais pode ser explicada pelo crescimento real do Produto Interno Bruto em 1% e da elevação de 2,44% da arrecadação tributária nas três esferas de governo⁹⁶.

Seguindo os critérios aceitos pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), a referida série histórica classifica os tributos por categoria, assim descritas: tributos sobre a renda; tributos sobre bens e serviços; tributos sobre a propriedade; tributos sobre a folha de salários; e tributos sobre transações financeiras. A seguir, serão detalhadas as análises relativas à arrecadação desses tributos.

Vejamos cada uma das categorias das bases de incidência.

3.3.1.1 Arrecadação sobre a renda

A participação relativa dos tributos que impactam a renda da pessoa física na composição do montante de arrecadação nacional é de caráter contínuo e constante. De acordo com a série histórica apresentada pela Secretaria da Receita Federal, entre 2008 e 2012, essa participação atingiu em média o índice de 7% anual, e no ano de 2012 atingiu a marca de 7,61%, conforme tabela 1.

Por sua vez a participação relativa dos tributos incidentes sobre a pessoa jurídica, também de caráter contínuo, atingiu índices decrescentes entre os anos de 2008 e 2012, sendo que em 2012, chegou a 6,63% da arrecadação total.

Com isso, é possível observar que o valor arrecadado com a tributação da renda da pessoa física e da pessoa jurídica totalizou em 2012 o percentual de 13,63%, valor esse considerado baixo, se comparado com a participação do imposto de renda na composição da receita tributária de países desenvolvidos.

⁹⁵ Para a Secretaria da Receita Federal do Brasil, a Carga Tributária Bruta é definida como a razão entre a arrecadação de tributos e o PIB a preços de mercado, ambos considerados em termos nominais.

⁹⁶ Variações reais calculadas com base no deflator implícito do PIB que, em 2012, foi de 5,32%.

É relevante mencionar que os aludidos impostos podem ser utilizados como instrumentos de política econômica de cunho social. E, para que isso ocorra, o País deverá promover políticas públicas voltadas à promoção da justiça social, por meio de técnicas de redistribuição de renda, manejando de forma eficiente os incentivos fiscais.

3.3.1.2 Arrecadação sobre a folha de salários

De acordo com a série histórica apresentada pela Secretaria da Receita Federal, no ano de 2012, a arrecadação sobre a folha de salários alcançou o índice de 26,53% da arrecadação total, conforme tabela 1. Os tributos sobre a folha salarial foram assim distribuídos: previdência social, 18,46%; empregador, 11,19%; empregado, 6,27%; autônomo, 0,62%; seguro desemprego, 5,45%, além de outros que somaram 3%.

Esses números demonstram o impacto tributário sobre a folha salarial, o que repercute no custo de produção das empresas. A magnitude dos tributos da folha salarial é considerada pelo setor produtivo como um dos fatores que dificultam a ampliação da quantidade de empregos, bem como pelo alto índice de trabalho informal.

3.3.1.3 Arrecadação de sobre o patrimônio

No Brasil, a arrecadação que incide sobre o patrimônio é pouco significativa, o que resultou em 3,85% do montante arrecadado em 2012, conforme tabela 1. No âmbito da União Federal, o único tributo que recai sobre a propriedade é o Imposto Territorial Rural (ITR), representando 0,06% do montante total recolhido. Nos Estados, a tributação sobre o patrimônio se volta para a propriedade de veículos automotores e transferências patrimoniais, representam 6,82% e 0,86%, respectivamente, das arrecadações estaduais. Por sua vez, os municípios tributam a propriedade imobiliária e as transferências patrimoniais em 23,24% e 9,22%, respectivamente, o que equivale a 32,46% das arrecadações municipais.

A maior parte da carga tributária incidente sobre a propriedade é relativa ao uso, titularidade de imóvel ou transferência de bens móveis e imóveis, seja de pessoa física ou jurídica. Os tributos sobre o patrimônio, em regra incluem ITR, IPTU, IPVA, ITCD e ITBI.

De acordo com a série histórica, os tributos sobre o patrimônios são pouco significativos vis à vis a arrecadação nacional. Essa situação, em parte, pode ser explicada pelo fato de que a grande maioria dos entes municipais não utilizam o IPTU como uma importante fonte de receita. Nesse contexto, a tributação do patrimônio deveria ser mais representativa e progressiva, considerando-se, no caso do IPTU, a função social do imóvel, que permite a majoração do imposto caso não seja utilizada a propriedade.

3.3.1.4 Arrecadação sobre bens e serviços

A participação relativa dos tributos que impactam sobre os bens e serviços produzidos na economia, analisados na série histórica apresentada pela Secretaria da Receita Federal, atingiu o percentual de 49,73% da arrecadação total para ano de 2012, conforme tabela 1.

Nessa categoria estão inseridos os bens e serviços que sobrecarregam o consumo, constituindo-se na mais essencial fonte de receita para o País. Incluem-se os tributos que incidem sobre a produção, venda e transferência de bens de consumo e sobre a prestação de serviços, abarcando também as espécies de tributos relativas ao comércio exterior, além de taxas de prestação de serviços e poder de polícia. A tabela 1 apresenta a tributação sobre automóveis, bebidas, combustíveis, energia elétrica, tabaco, telecomunicações, comércio exterior e outros. Nessa categoria de base de incidência, estão contemplados tributos, a exemplo do IPI, II, COFINS, PIS/PASEP, ISS e ICMS.

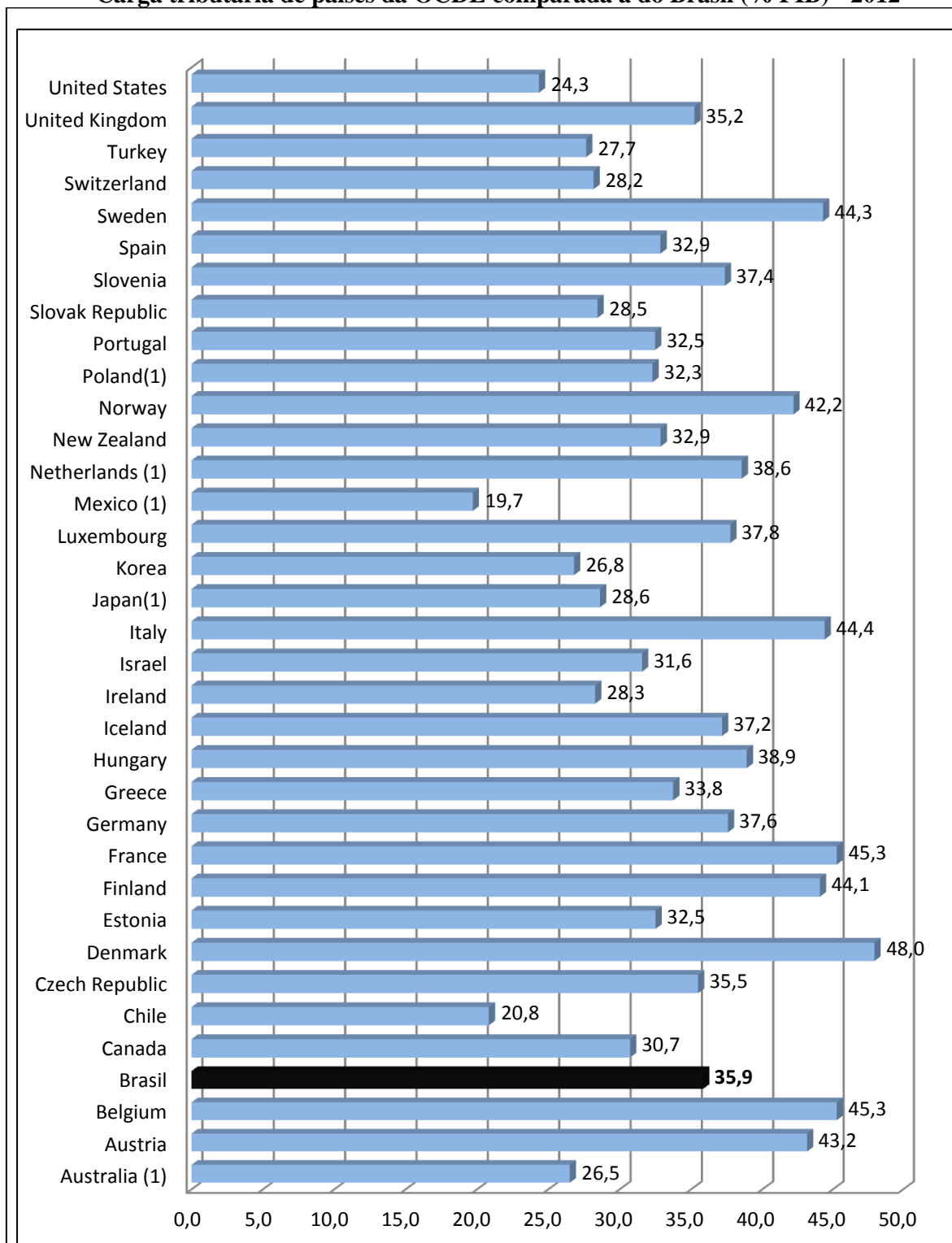
3.3.1.5 O Brasil no cenário mundial

Ao comparar a carga tributária brasileira com as de outros países, há de se levar em consideração que determinadas espécies de tributos podem fazer parte da economia de um país e não existir em outro.

No caso do Brasil, deve-se considerar a particularidade da organização federativa em três níveis de governo, União, Estados e DF, e Municípios, cada qual com competências tributárias distintas, conforme suas atribuições.

O Gráfico1, a seguir, demonstra a carga tributária brasileira em comparação àquela de alguns países que integram a OCDE.

Gráfico 1
Carga tributária de países da OCDE comparada a do Brasil (% PIB) - 2012



Fonte: OCDE e RFB para o Brasil⁹⁷

(1) Dados de 2011.

⁹⁷ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). *Análise por Tributo e Bases de Incidência*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2012.pdf>>. Acesso em: 20 set. 2014.

De acordo com a Secretaria da Receita Federal do Brasil, no ano de 2012, a tributação sobre o consumo e a folha salarial atingiram o percentual de 76,26%. Em contrapartida, ao analisar a pauta de tributos dos países que integram a OCDE, em 2011, tributação média sobre o consumo e a folha salarial atingiram o percentual de 58,35%. Nesse grupo de países, a tributação sobre renda e patrimônio chegou a marca de 38,27%, enquanto que no Brasil, a arrecadação sobre patrimônio e renda atingiu o percentual de 21,69%.

Como visto, o País possui uma carga tributária semelhante a de países de primeiro mundo, no entanto, sua distribuição é bem diversa da média dos países que integram a OCDE. Com efeito, a tributação brasileira incide intensivamente sobre o consumo e folha salarial, e menos sobre renda e patrimônio, nisso diferindo em muito dos países desenvolvidos.

3.3.2 Alíquotas do Imposto de Renda Retido na Fonte

A distribuição do IRPF, por meio de alíquotas, que seriam representativas da proporção existente entre o *quantum* do imposto e o montante da renda tributada. Vejamos o que diz a esse respeito Carvalho⁹⁸:

“[...] a alíquota não tem, apenas, a função de ser a parte “que o Estado chama para si do valor mensível manifestado pelo fato jurídico tributário [...] a alíquota é um importante instrumento a ser utilizado pelo legislador, visando a fazê-la progredir, continuamente ou por degraus, a fim de assegurar a igualdade, bem assim ao contê-la dentro de limites, evita que a tributação assuma efeitos confiscatórios [...]. No critério quantitativo há dois fatores: base de cálculo e alíquota, que se combinam para traduzir um resultado que, obrigatoriamente, haverá de ter cunho pecuniário. Se assim é, tanto a base como a alíquota podem revestir esse caráter. Agora, se a base de cálculo não for uma importância em dinheiro, a alíquota certamente o será. Nessa hipótese, o nome alíquota briga com a sua etimologia”.

A atual legislação brasileira adota cinco alíquotas, sendo elas 0%, 7,5%, 12,5%, 15% e 27,5%, conforme descreve a tabela seguir.

⁹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 352-354.

Tabela 2
Imposto de Renda Pessoa Física 2013/2014

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 20.529,36	-	
De 20.529,37 até 30.766,92	7,5	1.539,70
De 30.766,93 até 41.023,08	15	3.847,22
De 41.023,09 até 51.259,08	22,5	6.923,95
Acima de 51.259,08	27,5	9.486,91

Fonte: Lei nº 11.482, de 2007, alterada pela Lei nº 12.469, de 2011.

A tabela acima demonstra o grau de progressividade do imposto cobrado do contribuinte. Conforme essa tabela, o contribuinte que auferir renda mensal de R\$ 200.000,00, não será taxado pela alíquota máxima desse montante, mas sim sobre o valor que supera a faixa de R\$ 51.259,08. O cálculo do imposto é ponderado de forma que cada cidadão contribua de acordo com sua capacidade financeira. No caso de valores inferiores ao valor da base de cálculo anual, as aplicações das alíquotas ocorrem de forma escalonada e sucessiva sobre a renda superior às faixas que a antecedem.

A elevação da progressividade, mediante um maior número de faixas de renda tributável, tem sido objeto de vários debates, que convergem para a necessidade de se corrigir a atual tabela de IRPF, de sorte a se criar uma estrutura mais equânime e justa.

Com efeito, nos termos do artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Percebe-se a importância do princípio da capacidade contributiva, que se sobrepõe ao princípio da isonomia, impondo a Carta tratamento diferenciado aos desiguais, o que, por si só, já justificaria uma estruturação de alíquotas de forma mais justa.

3.3.3 Progressividade e Imposto Predial de Territorial Urbano

O Imposto Predial Territorial Urbano é de natureza impositiva, tendo previsão legal no sistema tributário pátrio. Esse tributo é de competência do ente municipal, conforme expresso no art. 156, I, da Constituição Federal. Em regra, somente os municípios e o Distrito Federal possuem a prerrogativa para cobrar esse tributo, podendo a União, no entanto,

excepcionalmente, cobrá-lo no âmbito dos território, conforme lhe autoriza o art. 147 da Carta.

Nos termos do art. 31 do Código Tributário, o “contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou seu possuidor a qualquer título”. Assim, o contribuinte se vincula ao fato gerador, que pode ser observado no art. 32 do Código Tributário Nacional.

O caráter de progressividade do IPTU está em consonância com o princípio da capacidade contributiva, sem violar o princípio da isonomia entre os contribuintes, até porque uma tributação maior sobre aqueles que ostentam maior capacidade contributiva não lhe subtrai a riqueza, nem compromete a capacidade contributiva dos menos favorecidos. Na opinião de Baleeiro, em virtude de uma tributação mais elevada, alguns podem enriquecer-se menos, mas a arrecadação nacional se elevará, permitindo que a riqueza do País seja mais bem distribuída.

Vale destacar que a progressividade é hoje majoritariamente aceita, sendo obrigatória no caso do Imposto sobre as Rendas e Proventos de Qualquer Natureza, nos termos do art. 156, § 2º, da Constituição Federal, e de aplicação facultativa no caso do IPTU, conforme art. 156, § 2º e art. 182, § 4º, inciso II, da Constituição Federal.

Essa questão já foi alvo de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário 153.771-0, sob a relatoria do Ministro Moreira Alves, de cujo voto vencedor, destaca-se o seguinte excerto:

“Naturalmente, não queremos dizer – nem o podemos – que todos os impostos devem ser indistintamente progressivos, porque sabemos como isso seria impossível ou cientificamente errado: porque bem sabemos que a progressão não condiz com os impostos reais e pode encontrar só inadequada e indireta aplicação nos impostos sobre consumos e nos impostos indiretos em geral.”

A partir dessa decisão do STF, restou vedado aos municípios instituir IPTU progressivo em função de valor venal ou em função do tempo do imóvel. No entanto, somente com a edição da Súmula 688, em 2003, é que se consolidou o entendimento expresso em seu verbete: *“É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.”*

As prefeituras municipais aplicam distintas alíquotas do aludido imposto, observado o tipo de imóvel - residencial, comercial, industrial e terrenos. Não há uma padronização de valores dessas alíquotas. No entanto, de acordo com estudos dos pesquisadores Khair e Vignoli⁹⁹, as alíquotas mais aplicadas pelos municípios são: 1% para imóveis construídos e 2% ou 3% para terrenos.

Enfim, embora a Constituição Federal contenha diversos dispositivos que possibilitam a cobrança do IPTU, em conformidade com o princípio da progressividade, o referido tributo não é bem aproveitado pelos municípios, vez que toda e qualquer alteração proposta na matriz de valores depende de aprovação da Câmara Municipal, que se deixa influenciar mais pelas questões políticas do que técnicas, fazendo com que na prática o aludido princípio não seja integralmente respeitado no País.

⁹⁹ KHAIR, Amir e VIGNOLI, Francisco. *Manual de Orientação para Crescimento da Receita Própria Municipal*. Disponível em: http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/livro_lrf/Fgv.pdf >. Acesso em 07 out. 2014.

4 A PROPOSTA DE REFORMA TRIBUTÁRIA

4.1 Política Fiscal

Tem-se por política econômica um conjunto de medidas adotadas pelo Estado com o fito de regular, incentivar e influenciar os mecanismos de produção, distribuição de renda e o consumo de bens e serviços.

A abrangência do conteúdo de uma política econômica sofre variações de um país para outro, conforme o grau de desenvolvimento e a capacidade dos governos de atender as diferentes demandas dos grupos de pressão, a exemplo dos partidos políticos, sindicatos, associações de classe, entre outros. Em suma, a política econômica de um país reflete a visão que têm os governantes acerca do que seja satisfatório para a sociedade.

A política fiscal é um dos instrumentos da política econômica, abrangendo as receitas públicas e respectivas formas de sua arrecadação, considerando-se a renda, o patrimônio e o consumo das famílias, das pessoas físicas e das empresas. Uma de suas mais importantes finalidades é fixar as diretrizes para os gastos públicos.

O economista Fernando Cardim¹⁰⁰ assevera que a política fiscal é aquela “em que o governo age sobre a demanda diretamente através de seus gastos, ou indiretamente, através de tributos sobre os agentes privados”. Em arremate, a política fiscal de um país abarca dois elementos distintos: as receitas e as despesas públicas.

A política fiscal pode ser considerada expansionista ou contracionista. Ao se utilizar de uma política fiscal expansionista, o governo pode agir de três formas. i) reduzir tributos para incentivar produtores e consumidores, ampliando os seus gastos; ii) manter sua arrecadação e elevar gastos com salários, contratações, obras de investimento; ou ainda iii) combinar as duas formas anteriores. No caso da política fiscal contracionista, as tomadas de decisões conduzem a uma redução de gastos públicos e elevação de tributos, ou ainda, uma combinação dessas formas.

De acordo com José Roberto Afonso¹⁰¹, ao citar reconhecido mestre da escola keynesiana, o Estado deve adotar diferentes políticas em distintas conjunturas econômicas:

¹⁰⁰ CARVALHO, Fernando Cardim. Equilíbrio Fiscal e política econômica keynesiana. *Revista Análise Econômica*, Porto Alegre, ano 26, n.50, p.7-25, 2.008, p. 14.

¹⁰¹ AFONSO, José Roberto. “Keynes, Investimento e Política Fiscal na crise”, artigo aceito para apresentação no III Encontro da Associação Keynesiana Brasileira, realizado entre 11 e 13 de agosto de 2.010, p.2-3.

“Para Keynes, a política fiscal deve assumir papéis diversos em conjunturas diferentes, ao contrário do senso comum que supõe que o economista defendeu uma expansão permanente do gasto público em qualquer contexto. Tal situação era recomendada para uma situação bastante específica: o Estado tendo que assumir o comando da decisão de investir e de fomentar a demanda efetiva, depois que a economia tivesse entrado em colapso e como reação à crise”.

Seja por meio de uma política fiscal expansionista, seja mediante uma política fiscal contracionista, os governos tentarão influir sobre a economia aumentando ou reduzindo a carga tributária e os gastos públicos.

4.2 A PEC 233/2008 e seus objetivos

Por meio da Mensagem nº 81/2008, o Presidente da República, no exercício de suas prerrogativas e atribuições definidas no art. 60, inciso II e art. 84, inciso III da Constituição Federal, encaminhou ao Poder Legislativo o Projeto de Emenda à Constituição nº 233/2008, que visa modificar o atual Sistema Tributário brasileiro.

Segundo o Governo Federal àquela época, o momento seria propício à aprovação da Reforma Tributária pelos seguintes motivos: i - a economia experimentava um período de crescimento, com impactos positivos sobre a arrecadação, e, assim, havia maior possibilidade de redução da carga tributária ou compensação de eventuais prejuízos dos entes federativos; ii - a “guerra fiscal” teria se exaurido como instrumento de atração de investimentos; e iii - a implantação da nota fiscal eletrônica possibilitaria criar novas soluções para o ICMS, bem como integrar efetivamente a atuação dos fiscos.

A Reforma Tributária proposta por meio da PEC 233/2008 aponta alguns objetivos, os quais serão tratados a seguir.

4.2.1 Simplificação dos tributos:

A Reforma Tributária proporcionaria expressiva simplificação da complexa carga de tributos que incidem sobre bens e serviços, vez que o IVA-F substituiria (04) quatro contribuições, as quais seriam extintas, a saber CONFINS, PIS, CIDE-Combustíveis e Salário Educação.

No que concerne ao ICMS, o imposto seria consolidado em uma única regulamentação, substituindo as 27 legislações hoje existentes no âmbito dos estados membros. Esse novo imposto contaria com “um sistema de pesos e contrapesos entre a preocupação do Confaz com a “preservação da receita e a preocupação do Senado em não aumentar a carga tributária”.¹⁰²

O IPI seria mantido, porém simplificado, passando a ser utilizado de forma seletiva, incidindo sobre bebidas e fumo, além de assumir papel de instrumento de gestão da política industrial e de política regional.

Outra importante alteração é a proposta para a tributação dos lucros, aglutinando-se, de forma racional, a CSLL e o IRPJ.

4.2.2 Eliminação da cumulatividade dos tributos

A PEC233/2008, por outro lado, visa a combater a incidência cumulativa de alguns tributos, o que promove a ineficiência da estrutura produtiva, elevando os custos dos investimentos, prejudicando as exportações e favorecendo as importações.¹⁰³

Nesse sentido, a criação do IVA-F, o fim da CIDE-Combustíveis e adoção do novo ICMS seriam suficientes para provocar uma considerável diminuição da cumulatividade do sistema nacional. Projeta-se, também, a desoneração total do investimento, por meio da concessão de crédito integral e imediato para a aquisição de bens cujo destino seja o ativo permanente. Nessa mesma linha de pensamento, aventa-se a dedução de créditos fiscais relativos a bens e serviços que não são incorporados de forma direta ao produto final, extinguindo-se, assim, uma fonte de cumulatividade de tributos.

A PEC trata do IVA-F de forma sucinta, em disposições que comporiam o art. 153, VIII e §§ 6º e 7º, da Constituição Federal. A regulamentação do novo imposto dependerá de lei complementar.

¹⁰² BRASIL. *Proposta de Emenda à Constituição, de 2008*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, 26 fev. 2008. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=0296BABA1AE0DCC1ED71E35FF4D576C.proposicoesWeb2?codteor=540729&filename=PEC+233/2008>. Acesso em: 10 jun. 2014.

¹⁰³ BRASIL. *Proposta de Emenda à Constituição, de 2008*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, 26 fev. 2008. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=0296BABA1AE0DCC1ED71E35FF4D576C.proposicoesWeb2?codteor=540729&filename=PEC+233/2008>. Acesso em: 10 jun. 2014.

4.2.3 Desoneração dos investimentos

A respeito do impacto dos tributos nos investimentos, é importante trazer ao debate que para um bem de capital não é permitido realizar o desconto de um crédito no cômputo do ICMS, e tampouco do PIS/CONFIS, situação que impõe ao agente econômico um custo financeiro adicional.

A redução do referido custo ocorreria de forma gradual, de 48 para 8 meses, com aproveitamento dos créditos do ICMS. No caso do PIS/CONFINS, esse prazo, que hoje é de 24 meses, seria alterado imediatamente de forma vinculada ao IVA-F. De fato, os custos do ICMS associados aos investimentos terão redução imediata com a promulgação da PEC, contudo, a desoneração do IVA-F está sujeita à legislação infraconstitucional.

4.2.4 Desoneração da tributação sobre folha de pagamentos

Reconhece-se que é excessiva a tributação sobre a folha de pagamentos, estimada entre 42,3% e 50,8%, assim distribuídos: a Contribuição Previdenciária patronal, que é de 20%; o Seguro Acidente de Trabalho, que varia entre 0,50% a 6%; contribuições para as entidades que compõem o sistema “S”, em torno de 3,10%; o Salário Educação, cuja alíquota é de 2,50%; o FGTS, que é de 8%; a Contribuição Previdenciária do Empregado, que varia entre 8% a 11%; além de outros tributos que somam 0.20%.

Essa excessiva tributação retira competitividade das empresas nacionais e estimula a informalidade, acarretando em reduzida cobertura previdenciária. Dessa forma, muitos contribuintes estão excluídos da base, e os poucos que estão nela inseridos estão sujeitos a essa cobrança excessiva.

A proposta de reforma visa à redução da tributação que incide sobre a folha de pagamentos, assim prevendo o fim do Salário Educação, que levaria a uma redução de 2,5% da folha de pagamento. Ademais, projeta-se a diminuição da contribuição patronal para o Regime Geral de Previdência Social, dos atuais 20% para 14%, de forma gradativa, com supressão de 1% ao ano. Com a adoção dessas medidas, é esperada uma desoneração de algo próximo a 8,5% do valor da folha salarial.

4.2.5 Desoneração da cesta básica

Com a implementação do IVA-F e da criação do novo ICMS, projeta-se que haverá uma desoneração dos produtos essenciais que compõem a cesta básica, em claro favorecimento ao consumo das classes de baixa renda. A aludida desoneração terá de ser realizada por intermédio da legislação infraconstitucional, pois não há qualquer menção aos produtos que integram a cesta básica nos dispositivos da PEC.

O lançamento do IVA-F não faz qualquer registro do princípio da tributação de acordo com a essencialidade do produto. No entanto, no que tange ao ICMS federal proposto, há previsão de distintas alíquotas associadas à quantidade ou classe de consumo da mercadoria, conforme a nova redação art. 155-A, § 2º, IV da Carta. Além disso, estão previstas diminuições de alíquotas por lei estadual, no que se refere a produtos definidos em lei complementar, e isenções a serem concedidas pelo CONFAZ, órgão que será reestruturado, para atender aos ditames da nova regulação.

4.2.6 Eliminação da “guerra fiscal” e das distorções na cobrança do ICMS

O Brasil se caracteriza por profundas disparidades e desigualdades regionais. Em razão disso, a Constituição dotou o Estado dos instrumentos necessários à promoção do desenvolvimento regional, como os incentivos, os quais permitem aos governos adotar medidas mitigadoras dessas distorções. Nesse passo, a Constituição Federal dispõe sobre a ordenação, das relações federativas, de sorte a coibir competição fiscal, a exemplo do ocorrido, nas décadas mais recentes, após a vigência da Constituição da República de 1988.

O atual sistema de cobrança do ICMS tem contribuído para limitar as exportações nacionais, além de se constituir um desincentivo aos investimentos. O referido imposto é partilhado entre o estado de origem e o estado de destino nas operações interestaduais, sendo comum à empresa exportadora, sediada em determinado Estado, adquirir insumos de um fornecedor localizado em outro Estado. Ocorre, porém, que a exportação não constitui base para cobrança do ICMS, o que tem colaborado para que o ente estadual onde se localiza o exportador oponha-se a devolver os créditos do imposto que foi recolhido em outra unidade da federação.¹⁰⁴

¹⁰⁴ Conforme dados do Ministério da Fazenda, nas operações interestaduais, a alíquota normal é de 12%, ficando o imposto com o Estado de origem. Quando a operação tem como origem os Estados da Região Sul e Sudeste,

Conforme dados do Ministério da Fazenda, nas operações interestaduais, a alíquota normal é de 12%, sendo o imposto cobrado pelo estado de origem. Assim, quando a operação tem como origem estados das regiões Sul e Sudeste, exceto o Espírito Santo, e como destino os demais estados da Federação, inclusive o Espírito Santo, a alíquota interestadual é de 7%. Ressalte-se que a alíquota usual do ICMS para as operações internas é de 17%, cabendo ao Estado de destino a cobrança do imposto relativo à revenda da mercadoria, descontado o crédito correspondente à operação interestadual.

Essa disputa fiscal compromete a competitividade das empresas nacionais, acarretando um ambiente de insegurança para os investidores, que não conseguem avaliar a posição de seus competidores.

Há, ainda, um outro agravante que eleva os custos empresariais no custo Brasil, ou seja, a existência de incentivos que protegem as importações em prejuízo da produção nacional, o que pode comprometer integralmente o ICMS diante da concessão de tais incentivos.

Há, porém, aqueles que vislumbram na guerra fiscal benefício, por atrair investimento externo. No entanto, na opinião do mestre Sérgio Prado¹⁰⁵, esse entendimento não pode prosperar, pois:

“Toda a parafernália de incentivos fiscais e seu custo fiscal máximo tende a ser, na realidade, o efeito básico de alterar o perfil locacional de um investimento. Na verdade uma empresa decide se instalar em um país por fatores de mercado, como mercado consumidor, concorrência, mão-de-obra e o potencial de crescimento do mercado. Assim, o país perde ao oferecer tais incentivos.”

A PEC propõe como solução para esse problema, uma diminuição progressiva das alíquotas do ICMS vigente aplicadas pelas unidades estaduais. Após a aprovação da Emenda, o novo ICMS adotará o destino como eixo de sua estrutura de cobrança, o que ocorrerá ao final de oito anos pelo texto da proposta.

exceto o Espírito Santo, e como destino os demais Estados da Federação, inclusive o Espírito Santo, a alíquota interestadual é de 7%. A alíquota usual do ICMS para as operações internas é de 17%, pertencendo ao Estado de destino o imposto relativo à revenda da mercadoria, descontado o crédito correspondente à operação interestadual.

¹⁰⁵ PRADO, Sérgio. Guerra fiscal e políticas de desenvolvimento estadual no Brasil. *Economia e Sociedade*. Campinas, v. 13, dez. 1999, p.18.

Para que seja possível a adoção desse novo ICMS, a PEC prevê a criação do Fundo de Equalização de Receitas – FER, com o objetivo de assegurar que Estado algum seja prejudicado pela reforma. Esse fundo observará critérios de distribuição decrescentes no que tange às exportações, e crescentes no que se refere às perdas de receita com a reforma. Assim, haverá a possibilidade de que os estados que serão beneficiados em maior escala, contribuam, ainda que de forma parcial, para compensar eventuais perdas dos estados prejudicados.

4.2.7 Aperfeiçoamento da política de desenvolvimento regional

Com o fito de atenuar as disputas fiscais entre os estados, a PEC sugere alterações no modelo de políticas de desenvolvimento regional adotado na atualidade, por meio da instituição do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional – FNDR, criando-se uma nova Política de Desenvolvimento Regional.

A PEC 233/2008 proporcionaria uma elevação dos recursos hoje disponíveis por meio dos fundos constitucionais, que dos atuais 4,1% do IR e IPI passariam para 4,8%. Adicionalmente, haveria a possibilidade de se repassar até 5% dos recursos do novo fundo às áreas com menor grau de desenvolvimento nos estados das Regiões Sudeste e Sul. Os recursos do FNDR também seriam utilizados para fomentar investimentos estruturantes, investimentos em infraestrutura e amparo ao setor produtivo nacional.

A Política de Desenvolvimento Regional contemplaria as melhores práticas internacionais para a concretização de investimentos estruturantes, propondo-se o aumento de competitividade entre os projetos como medida de maior eficiência. Nesse contexto a nova política será implementada gradativamente e de forma progressiva, assegurando a diluição dos custos fiscais para a consolidação do novo modelo.

4.2.8 Aprimoramento das relações federativas

O princípio federativo, estruturante no ordenamento jurídico nacional, está delineado como cláusula pétrea, nos termos do art. 60, § 4º, além de estar expresso no preâmbulo e também no art. 1º da Constituição Federal.

Um dos objetivos da PEC 233/2008 é o aprimoramento do modelo federativo do País, mediante uma nova proposta de repartição de tributos entre os entes federativos, cujo

propósito é a correção de distorções no sistema tributário pátrio, qual seja, a minguada base atual integrada tão somente pelo IR e IPI. Esse tem sido um antigo problema para as relações federativas, provocando o aumento das contribuições não partilhadas, como PIS, CONFINS, CSLL, CIDE, entre outras. Propõe-se, ademais, uma base neutra no curto prazo, integrada pelo IVA-F, IR, IPI, IGF e impostos de competências residuais.

A PEC 233/2008 também propõe a alteração da repartição da parcela correspondente à alíquota de 25% do ICMS entre os entes municipais. Hoje 75% dessa divisão observa o valor agregado no perímetro de cada cidade e 25% conforme lei estadual. Essa nova distribuição, porém, poderá gerar disparidade na distribuição de recursos, pois existem municípios que recebem muito mais recursos do que outros municípios, no âmbito de um mesmo Estado.

A proposta prescreve que o valor correspondente a 75% da quota relativa ao ICMS direcionada aos Municípios seja distribuído de forma horizontal, em conformidade com critérios a serem estabelecidos por lei complementar. A esse respeito convém alertar que, embora haja o reconhecimento de uma longa transição exigida pela reforma, não existem salvaguarda ou regra de transição previstas, o que dá margem a um possível comprometimento da estabilidade financeira dos municípios.

4.3 A nova composição da carga tributária proposta pela PEC 233/2008

As alterações introduzidas pela PEC 233/2008 incluem a criação do IVA-F, a incorporação da CSLL ao IRPJ, além da diminuição das contribuições que incidem sobre a folha de pagamentos das empresas. Em linhas gerais, as alterações propostas não permitem prospectar um sistema tributário mais ajustado à realidade nacional. Não obstante reduzir a quantidade de tributos, não se pode assegurar que ocorrerá a redução da carga tributária, pois muito está a depender de legislação infraconstitucional.

Com a implementação da PEC 233/2008, são aguardadas alterações nas Contribuições à seguridade social, como Confins e PIS, mudanças na contribuição de intervenção no domínio econômico no que se refere as atividades de importação e comercialização de petróleo e produtos derivados de petróleo, gás natural e produtos derivados, CIDE-Combustível, que serão abolidas para dar lugar ao IVA-F, imposto sobre o valor adicionado federal.

4.3.1 Da instituição do IVA-F

Extrai-se do art. 1º da PEC 233/2008, a proposta de adicionar um inciso ao art. 153, que discrimina os impostos de competência da União, especificamente o inciso VIII, o que permitirá à União criar imposto sobre operações com bens e prestação de serviços. Nesse sentido, há de se observar que o princípio da inalterabilidade rege a competência tributária, e as matérias versadas na proposta possuem reservas de emendas a Constituição, o que veda a possibilidade de ampliação dos limites e competências de outros entes por meio de leis complementares, leis ordinárias e demais normas infraconstitucionais.

Em prévia análise, não se pode negar o avanço na simplificação tributária com a implementação do IVA-F nos termos da PEC 233/2008, vez que serão extintas pelo menos três contribuições, que se qualificam como tributos finalísticos, caracterizados pela arrecadação vinculada a determinado desígnio constitucional.¹⁰⁶

A inserção do IVA-F no cenário tributário nacional se propõe a prover a União Federal da receita que será suprimida com extinção da Confins e da contribuição para o PIS. Esse novo tributo será arrolado na lista de tributos que fazem jus a regime de excepcionalidade quanto à anterioridade, sendo sujeito ao princípio da anterioridade mínima ou nonagesimal, como se compreende do art. 150, §1º, da Constituição Federal vigente.

4.3.2 Das Alterações no IRPJ e na CSLL

É cediço que o imposto de renda das pessoas jurídicas – IRPJ e a contribuição social sobre o lucro líquido são classificadas como espécies tributárias que possuem semelhança em suas bases de cálculo, ou seja, o lucro das empresas. O fato de dois tributos incidirem sobre a mesma base de cálculo sugere, de forma aparente, uma conglobação em apenas uma espécie de tributo, o que facilitaria o cumprimento das obrigações tributáveis pelo cidadão, levando-se então a uma simplificação da legislação de tributos do País.

Nesse contexto, a PEC 233/2008 pretende a extinção da CSLL, com sua consequente incorporação ao imposto de renda das pessoas jurídicas, o que seria possível por

¹⁰⁶ BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006. p. 125.

meio da revogação da alínea “c” do inciso I do art. 195, da Constituição Federal. O referido inciso tem sua redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998.

Alerta Eduardo Soares Melo¹⁰⁷ que o lucro avaliado para compor o cálculo do imposto de renda não é necessariamente aquele observado na estrutura da CSLL, de forma que "ajustes compreendem a própria formação e a apuração do lucro tributável pelo Imposto de Renda, que nem sempre corresponde ao lucro tributável para a contribuição social".

A incorporação da CSLL ao IRPJ ensejará mudanças nos atos normativos e legislação infraconstitucional que abrangem o Imposto de Renda, visando adequações ao texto da reforma do sistema tributário nacional.

Nesse contexto, será necessário um ajuste constitucional relativo ao imposto de renda, de maneira que permita a cobrança de adicionais de IRPJ distintos para cada setor da economia, como já é praticado na arrecadação da CSLL. O referido ajuste será concretizado com a inserção do inciso III no § 2º do art. 153 do Texto Constitucional.

Não é possível afirmar se haverá redução da carga tributária, vez que a legislação infraconstitucional regulará alíquotas e estabelecerá novas orientações no tocante a forma de arrecadação. Por conseguinte, cabe destacar que a aludida incorporação atende a pelo menos um dos objetivos da reforma tributária em apreço, a saber, a simplificação do sistema tributário do País mediante redução da quantidade de tributos.

4.3.3 Contribuições sobre a folha de empregados

Nos termos da PEC 233/2008 haverá modificações no sistema de contribuições previdenciárias e a extinção do salário-educação, medida essa que visa a geração de empregos e renda. Propõe-se que as contribuições deixem de incidir somente sobre a folha de pagamentos de empregados, alcançando, também, a receita ou faturamento das empresas. No tocante ao salário educação, a receita dele decorrente seria suprida por uma participação na receita pública derivada da arrecadação federal, mais especificamente, uma fatia do IVA-F.

¹⁰⁷ MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições sociais no sistema tributário*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 235.

A diminuição da tributação que incide sobre a folha de pagamento das empresas deverá ser implementada mediante gradativa redução de alíquotas da contribuição social, o que ocorreria entre o segundo e o sétimo ano que sucedem a vigência da Emenda Constitucional.

A redução de encargos tributários sobre a folha de pagamento das empresas afigura-se medida conveniente à redução de custos para as empresas nacionais, e consequentemente, poderá afetar de forma positiva o crescimento da taxa de emprego do País.

Se essas medidas forem factíveis, será alcançado um dos objetivos da PEC 233/2008, qual seja, a desoneração de tributos. Além disso, concretizar-se-ia a simplificação do sistema tributário nacional, outro objetivo da aludia proposta.

4.3.4 ICMS Federal

A PEC nº 233/2008 sugere uma robusta alteração das competências tributárias, com isso, certamente, impactando na repartição e distribuição das receitas dos tributos. Nesse sentido assevera-se que a mudança da competência tributária apresentada pela referida proposta acarretará, de maneira implícita, no fato de que os Estados e Distrito Federal receberão mais atribuições para fiscalizar e realizar a arrecadação do novo ICMS de caráter federal.

O ICMS, nos moldes atuais, ainda vigorará por mais 7 anos após a promulgação da PEC, período durante o qual serão adotadas ações com o fito de uniformizar as alíquotas de ICMS nos estados e equalizar o conjunto de normas relativas à composição dos créditos fiscais. Por meio de lei complementar será possível dispor sobre as operações interestaduais e o destino do produto da respectiva arrecadação tributária.

Cabe destacar que a atual proposta de reforma tributária não está restrita apenas aos setores de maior representatividade, ou aos governos, e para tanto, deveria constituir-se em uma reforma de interesse de toda população, vez que a carga tributária incide sobre todos. Requer-se, portanto, um sistema tributário no qual prevaleça a justiça fiscal.

4.4 Perspectivas da PEC 233/2008 frente ao cenário político atual

A partir de uma breve análise das propostas dos três principais candidatos a presidente da República, no pleito de 2014, pode-se observar que não há propostas substanciais no que tange à reforma tributária e à justiça social.

O candidato Aécio Neves¹⁰⁸ defende o fortalecimento da federação, a simplificação do sistema tributário, a redução do custo Brasil, o aumento da produtividade e a geração de mais empregos. No seu plano de governo¹⁰⁹, o candidato elenca três diretrizes, a saber:

“1) Simplificação do sistema tributário nacional, objetivando revisar as competências tributárias, unificando impostos e contribuições que incidam sobre a mesma base, com respeito aos princípios federativos. 2) Agilização no aproveitamento dos saldos credores acumulados junto ao fisco. 3) Instituição do cadastro único para pessoas físicas e jurídicas. Para minimizar grande parte da complexidade do sistema tributário nacional, iremos instituir, por meio de Projeto de Lei Complementar, o cadastro único. Isto irá conferir simplificação e racionalidade ao sistema tributário brasileiro.”

Não é apresentado um detalhamento da redistribuição da renda da população, não havendo, ainda, qualquer sugestão de alteração da ordem tributária, no sentido de direcioná-la à promoção da justiça social.

A candidata Dilma Rousseff¹¹⁰ informa em seu programa¹¹¹ que a política econômica que implementou em seu governo foi pautada sobre “a solidez da condução da política e a criação e fortalecimento de um grande mercado de consumo de massas”. Adicionalmente, destacou que em sua gestão promoveu desonerações tributárias na cesta básica, na folha salarial e também reduziu os impostos inerentes aos custos de produção. Caso seja reeleita, a candidata sugere desburocratizar processos de negócios, promover a simplificação tributária e reduzir os custos de produção, nos seguintes termos:

¹⁰⁸ ELEIÇÕES 2014. Aécio Neves. Disponível em: <<http://www.eleicoes2014.com.br/aecio-neves>>. Acesso em 02 out. 2014.

¹⁰⁹ BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. Disponível em: <<http://divulgacand2014.tse.jus.br/divulga-cand-2014/proposta/eleicao/2014/idEleicao/143/UE/BR/candidato/2800000000085/idarquivo/229?x=14046805550002800000000085>>. Acesso em 02 out. 2014.”

¹¹⁰ ELEIÇÕES 2014. Dilma Rousseff. Disponível em: <<http://www.eleicoes2014.com.br/dilma>>. Acesso em 02 out. 2014.

¹¹¹ PROGRAMA DE GOVERNO. Disponível em: <<https://www.pt.org.br/wp-content/uploads/2014/07/Prog-de-Governo-Dilma-2014-INTERNET1.pdf>>. Acesso em 02 out. 2014.

“A esses elementos foram agregadas medidas para promover maior competitividade de nossa estrutura produtiva, como desonerações tributárias, redução dos custos de produção, crédito em condições adequadas, incentivos à inovação e os investimentos crescentes em educação. Entre as desonerações promovidas no governo Dilma, vale destacar as da cesta básica e da folha de pagamentos. Esta última beneficia 56 setores.”

Não há qualquer menção à manutenção ou abandono da proposta da reforma tributária contida na PEC 233/2008. Além disso, não é possível perceber propostas de modificações na pauta de tributos, com vistas à promoção de justiça social.

Por sua vez, a candidata Marina Silva¹¹² propõe a não elevação da carga tributária, a redução de impostos sobre o faturamento das empresas e desoneração dos investimentos. Além disso, defende o fim da guerra fiscal, com a participação dos três níveis de governo nas receitas nacionais e a descentralização das receitas tributárias para os entes estaduais e entes municipais, elevando-se as transferências de recursos. Assevera que sua reforma tributária será a principal política para alterar o cenário de conflito entre estados. Entre suas propostas, cabe destacar:

“1) Reduzir o número de tributos e tornar mais simples os cálculos e os procedimentos para recolhimento são princípios essenciais. 2) Queremos aumentar a participação dos estados e municípios nas receitas públicas. 3) Desonerar investimentos (principalmente em desenvolvimento tecnológico) e aplicações de poupança também será prioridade”.

Como visto, na referida proposta não há o compromisso com a redistribuição da renda do cidadão, além de não se demonstrar até que ponto a aludida reforma tributária promoveria a justiça social.

Observa-se que nenhum dos três candidatos a presidente da República firmou o compromisso de dar continuidade à PEC 233/2008. No entanto, as três propostas reconhecem a complexidade da carga tributária atual e apresentam avanços relacionados às empresas empresários, no sentido de buscar a desoneração da pauta de produção, da folha de salários. Evidencia-se então, que as propostas dos presidenciáveis mantêm as tendências de intensiva tributação do consumo e da força de trabalho, e não sinalizam quaisquer elevações de tributos sobre a renda e o patrimônio.

¹¹² PROGRAMA DE GOVERNO. Disponível em: < <http://marinasilva.org.br/programa>>. Acesso em 01 out. 2014.

4.5 A PEC 233/2008 e distribuição de renda

A carga tributária nacional tem sido onerosa para empresas e pessoas físicas, sem o correspondente retorno em serviços de qualidade por parte do poder público. Nosso sistema de saúde é bastante precário, a nossa educação é altamente ineficiente, e para piorar o cenário, a segurança pública deteriora-se cada vez mais. Enfim, não se respeita nem o cidadão nem o contribuinte.

O sistema tributário brasileiro só seria equânime se contemplasse o cidadão de menor renda, deixando de se lhe impor tributos excessivos sobre os bens que não pode deixar de consumir. A equanimidade também requer que os mais abastados paguem impostos proporcionalmente à sua capacidade contributiva, ou seja, aquele que ganha mais tem de contribuir com parcela superior para a receita nacional.

A proposta de reforma tributária encaminhada ao Congresso Nacional, vem acompanhada da Exposição de Motivos nº 016/MF, de 26 de fevereiro de 2008, que aponta como um de seus objetivos estimular a atividade econômica e a competitividade do País. A justiça social é apontada apenas genericamente. Com efeito, após uma leitura atenta de seu texto, constata-se que a PEC 233/2008 não apresenta relevantes mudanças no sentido de se promover maior justiça social por meio de uma nova política tributária.

De fato, no Brasil, a política tributária jamais foi um importante mecanismo de combate às desigualdades sociais. É notório que o sistema tributário brasileiro privilegia a renda e o patrimônio daqueles com maior capacidade contributiva, ao passo que os mais necessitados pagam maior quantidade de impostos.

Nesse sentido, parte da doutrina acredita que os tributos estão diretamente relacionados à contenção ou a expansão das desigualdades sociais. Na opinião de Lopes¹¹³, impõe-se a criação de um padrão que se oriente pela proporcionalidade, e que permita a arrecadação estatal sem sacrificar em demasia o contribuinte. A esse propósito, as garantias individuais dos contribuintes estão asseguradas por princípios de tributação que desencorajam exageros arrecadatários.

¹¹³ LOPES, Mauro Luís Rocha. *O Princípio da Anterioridade e a Reforma Tributária* – E.C. 42/2003. In: ROSA, Eugênio (Coord.). *A Reforma Tributária da Emenda Constitucional nº 42/2003*. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2004, p. 131.

A tributação no Brasil atingiu níveis de impraticabilidade incompatíveis com uma economia em ascensão e com metas de crescimento nada modestas. A irracionalidade da legislação, dos sistemas de cobrança, dos meios de fiscalização, aliada a um emaranhado de deveres instrumentais dificultam a vida dos empreendedores, que necessitam de trabalhar mais de cinco meses ao ano tão-somente para adimplir suas obrigações tributárias.

A PEC 233/2008 pretende, efetivamente, sanar algumas das distorções do sistema tributário nacional, mas talvez a sua maior utilidade poderia ser a de provocar um grande debate entre a sociedade e seus representantes no Congresso Nacional em torno da justiça tributária, e não apenas acerca dos entraves ao crescimento econômico e lucratividade das empresas decorrentes do sistema vigente.

Independentemente dos rumos que venha a PEC 233/2008 tomar, foi feito um diagnóstico das principais dificuldades do sistema tributário nacional, para as quais são necessárias robustas alterações. No entanto, da análise de seu conteúdo, não é possível perceber que a referida PEC se apresente como uma solução para a construção de um sistema tributário de caráter progressivo, com maior abrangência para tributar o patrimônio e a renda.

5 CONCLUSÃO

Após detida análise do sistema tributário nacional vigente, confirma-se que as principais distorções desse sistema são decorrentes, especialmente, do desrespeito aos princípios constitucionais tributários, com destaque para o princípio da capacidade contributiva. Nesse sentido, a busca por uma reforma desse sistema atingiu situação de consenso entre os mais diferentes grupos de interesse. No entanto o tipo de reforma que se pretende levar a frente e seus diferentes focos revelam grandes desafios, e passam longe de uma unanimidade.

A reduzida tributação sobre a renda e patrimônio no Brasil está no topo das distorções do atual sistema tributário pátrio. Em comparação com o cenário mundial, percebe-se que esse sistema é fortemente concentrado em tributos indiretos que majoram sobremaneira o consumo. Pesa o fato da participação desses tributos ter atingido elevados índices, sem a contrapartida de proporcionar retorno em forma de serviços públicos. Constata-se então, que os tributos que incidem sobre a renda e sobre a propriedade seriam mais efetivos se alcançassem maior grau de progressividade, de acordo com o que estabelece a Constituição Federal, o que resultaria em uma distribuição da carga tributária dotada de justiça social.

A PEC 233/2008 tem como aspirações, a eliminação de barreiras para uma produção com maior eficiência e menor custo, a redução da carga de tributos aplicada aos produtores e consumidores, bem como, o incentivo da formalização da economia. Além disso, sugere o desenvolvimento equilibrado dos entes federativos. No tocante aos entes estaduais, a reforma sugere um aumento da arrecadação como resultado do fim da guerra fiscal e diminuição da sonegação fiscal. Deste modo, a aludida reforma terá que está focada na diminuição dos desequilíbrios federativos e na garantia de maior equidade e progressividade ao sistema tributário.

No que concerne à justiça social propriamente dita, percebe-se que o projeto de reforma tributária não se mostra eficiente para solucionar as distorções do sistema tributário. Prova disso, é fato de não aplicar a importância necessária a arrecadação de recursos suficientes à seguridade social, a qual contempla previdência, assistência e saúde, constituindo-se pois uma limitação na promoção de justiça social.

Uma das grandes conquistas da Constituição Federal de 1988, no que tange à política social, foi precisamente a definição do conceito de seguridade social que abarca saúde, previdência e assistência social. No entanto, pelo texto da proposta de reforma tributária, deixarão de existir as receitas próprias da seguridade social, hoje prevista em orçamento exclusivo, e com o tempo será dissipada a noção de seguridade social. Nesse sentido, as políticas sociais da saúde, assistência social e previdência social concorrerão entre si para disputar recursos públicos já escassos, vez que a base tributária será a mesma compartilhada pelos entes estaduais e municipais.

Restou demonstrada a necessidade de melhoria na distribuição da carga tributária entre os contribuintes, considerando o princípio da equidade. Pois, uma vez superados os desafios de maior urgência, permitirá ao Estado equilibrar as contas públicas. Uma distribuição da carga tributária mais eficiente possui então a dúplice função de aprimorar a justiça social entre os contribuintes e ao mesmo tempo sanar os déficits fiscais pelo lado do governo.

No caso da desoneração da folha de pagamentos, ocorrerá a substituição da contribuição social do Salário-educação pelo novo imposto federal, o IVA-F. Tal alteração poderá comprometer os recursos destinados ao ensino fundamental público. A proposta tributária elimina essa contribuição social que é específica para financiar a educação básica, mas, em contrapartida, prevê a destinação de 2,3% da arrecadação dos impostos sobre renda (IR), produtos industrializados (IPI) e operações com bens e prestações de serviços (IVA-F).

Entre os principais desafios, destaca-se, que a mencionada reforma tributária não atacou a regressividade do sistema tributário brasileiro, e também não propôs a regulamentação do imposto sobre grandes fortunas já previsto na Carta da República.

Ficou evidente que a reforma em comento, carece de um debate mais amplo no qual reúna segmentos representativos dos diversos setores sociais, com o fito de atribuir a proposta o caráter da justiça social na arrecadação de receitas. De certo, tem se que é necessária a participação da sociedade na discussão e na construção de um texto mais coeso, e com maior teor de justiça social.

Em arremate, a reforma tributária proposta pela PEC 233/2008, não se demonstra uma solução viável para a redução da carga tributária ao contribuinte. Resta à sociedade exigir de seus representantes maior racionalização do Sistema Tributário, com o

fito de que se alcance uma arrecadação dotada de maior eficiência administrativa, visando um modelo compatível a com a real necessidade do cidadão atual. Cabe aqui o alerta de que sem uma tributação aliada à justiça social não haverá desenvolvimento econômico como também não há possibilidade de redução das desigualdades sociais.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto. *Keynes, Investimento e Política Fiscal na crise*. Disponível em: <<http://www.ppge.ufrgs.br/akb/encontros/2010/54.pdf>> Acesso em: 10 jun. 2014.

AMARAL, Gilberto Luiz. Riscos e implicações da sonegação fiscal. *Estudos do IBPT*, Curitiba, out. 2001.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. *Direito Tributário Brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. São Paulo: Martin Claret, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 15 ed. Rio de Janeiro. Forense, 2002.

_____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. rev. comp. à luz da Constituição de 1998 até a Emenda Constitucional n. 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualização: Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de política*. 12. ed. Brasília: Universitária de Brasília, 2004.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 17. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2005.

BOUCHER, Hércules. *Estudo da mais-valia no direito tributário brasileiro*. Parte Geral. São Paulo: Freitas Bastos, 1964.t1.

_____. *Estudos de imposto de renda e lucros imobiliários*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1953.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 10 jun. 2014.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição Federal da República do Brasil*. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 10 jun. 2014.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Cartilha sobre a Reforma Tributária*. Brasília/DF, 28 fev. 2008. Disponível em:
<<http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2008/fevereiro/Cartilha-Reforma-Tributaria.pdf>>. Acesso em: 10 jun. 2014.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). *Análise por Tributo e Bases de Incidência*. Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2012.pdf>>. Acesso em: 20 set. 2014.

BRASIL. *Proposta de Emenda à Constituição*, de 2008. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, 26 fev. 2008. Disponível em:
<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=0296BABAF1AE0DCC1ED71E35FF4D576C.proposicoesWeb2?codteor=540729&filename=PEC+233/2008>. Acesso em: 10 jun. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação direta de inconstitucionalidade*. ADI 447. Plenário. Relator Min. Octavio Gallotti. Brasília 05 de junho de 1991. Disponível em:
< <http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigobd.asp?item=%201380>>. Acesso em 07 out, 2014.

BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. Disponível em:
<<http://divulgacand2014.tse.jus.br/divulga-cand-2014/proposta/eleicao/2014/idEleicao/143/UE/BR/candidato/2800000000085/idarquivo/229?x=14046805550002800000000085>>. Acesso em 02 out. 2014.”

BUJANDA, Fernando Sainz de. *Hacienda Y Derecho*: Introducción al Derecho Financeiro de nuestro tiempo. Madri: Instituto de Estudios Políticos, 1962.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Fernando Cardim. “Equilíbrio Fiscal e política econômica keynesiana”, *Revista Análise Econômica*, Porto Alegre, ano 26, n.50, p.7-25, 2008.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. *Direito Constitucional*. 12. Ed. ver. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CLEPS, Geisa Daise Gumiero. Comércio informal e a produção do espaço urbano em Uberlândia (MG). *Sociedade & Natureza*, Uberlândia, V. 21, n. 3, dez. 2009, p. 328. Disponível em:

<<http://www.seer.ufu.br/index.php/sociedadennatureza/article/view/9627/5788>>. Acesso: em 26 de set 2014.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

ELEIÇÕES2014. Aécio Neves. Disponível em: <<http://www.eleicoes2014.com.br/aecio-neves>>. Acesso em 02 out. 2014.

ELEIÇÕES 2014. Dilma Rousseff. Disponível em: <<http://www.eleicoes2014.com.br/dilma>>. Acesso em 02 out. 2014.

GASPARINI, Diógenes. *Direito Administrativo*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

GIACOMONI, James. *Orçamento Público*. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

GIAMBIAGI, F; ALÉM, A. C., *Finanças públicas: Teoria e Prática no Brasil*. Rio de Janeiro: Campus, 2002.

GODOI, Marciano de Seabra. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O princípio do não confisco no direito tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

GREGORIO, Argos Magno de Paula. *A harmonização da capacidade contributiva com os princípios formadores do subsistema constitucional tributário brasileiro*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 16, n. 79, p. 3667, mar. 2008.

GREMAUD, Amaury Patrick et al. *Economia Brasileira Contemporânea*. São Paulo: Atlas, 2006.

GREMAUD, Amaury Patrick; VASCONCELOS, Marco Antonio Sandoval de; TONETO JUNIOR, Rudinei. *Economia brasileira contemporânea*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

HEIN, André Fernando e PAETZOLD, Márcio Dorinel Hermes. *Planejamento tributário com ênfase em tributos federais*. São Paulo: Editora Marechal Cândido Rondon, 2003.

HICKMANN, Clair et al. Princípios para uma reforma tributária cidadã. *Tributação em Revista*, Brasília, 2002.

KHAIR, Amir e VIGNOLI, Francisco. *Manual de Orientação para Crescimento da Receita Própria Municipal*. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/livro_lrf/Fgv.pdf>. Acesso em: 20 set. 2014.

LONGO, Carlos Alberto; TROSTER, Roberto Luis. *Economia do Setor Público*. São Paulo: Atlas, 1993.

LOPES, Mauro Luís Rocha. *O Princípio da Anterioridade e a Reforma Tributária* – E.C. 42/2003. In: ROSA, Eugênio (Coord.). *A Reforma Tributária da Emenda Constitucional nº 42/2003*. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

_____. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MARANHO, E. J. *Dinâmica do Mercado de Trabalho Urbano num contexto de rápido crescimento populacional* – o caso da Região Metropolitana de Curitiba. Dissertação (Mestrado), Belo Horizonte, CEDEPLAR – UFMG, 1987.

MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições sociais no sistema tributário*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MEURER, R.; SAMOHYL, R. *Conjuntura econômica: entendendo a economia no dia a dia*. Campo Grande: Oeste, 2001.

MOLEDO, Eliane Teresinha. *As lacunas ideológicas do sistema tributário municipal brasileiro*. 2005. 118 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado em Direito, área de Direito Empresarial e Tributação - Regulação e Concorrência - Ciências Penais, Universidade Candido Mendes, Rio de Janeiro, 2005. Disponível em:
< <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp037663.pdf>>. Acesso em 10 jun. 2014.

MONTESQUIEU. *Do Espírito das Leis*. São Paulo: Martin Claret, 2004.

MONTORO, André Franco. *Introdução à Ciência do Direito*. 21 ed. São Paulo: RT, 1993.

_____. *Introdução à ciência do direito*. 25 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

_____. *Introdução à ciência do direito*. 26. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

_____. *Jurisdição das Liberdades Públicas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

NOGUEIRA, Alberto. *Teoria dos Princípios Constitucionais Tributários: a nova matriz da cidadania democrática na pós-modernidade tributária*. Rio de Janeiro: Saraiva, 2008.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). *Total tax revenue*. Disponível em: <http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/total-tax-revenue_20758510-table2>. Acesso em: 20 set. 2014.

PEZZI, Alexandra Cristina Giacomet. *Dignidade da pessoa humana: mínimo existencial e limites à tributação no estado democrático de direito*. Curitiba: Juruá, 2008.

PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.

PRADO, Sérgio. Guerra fiscal e políticas de desenvolvimento estadual no Brasil. *Economia e Sociedade*. Campinas, v. 13, dez. 1999.

PROGRAMA DE GOVERNO. Disponível em: <<https://www.pt.org.br/wp-content/uploads/2014/07/Prog-de-Governo-Dilma-2014-INTERNET1.pdf>>. Acesso em 02 out. 2014.

PROGRAMA DE GOVERNO. Disponível em: <<http://marinasilva.org.br/programa>>. Acesso em 01 out. 2014.

QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri: Manole, 2004.

RIBEIRO, Maria de Fátima; VINHA, Thiago Degelo. *Efeitos sócio-econômicos dos tributos e sua utilização como instrumentos de políticas governamentais*. *Derecho & Cambio Social*, Lima, ano 1, n. 2, 2004. Não paginado. Disponível em: <<http://www.derechoycambiosocial.com/revista002/tributos.htm>>. Acesso em: 12 jun. 2014.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

SABBAG, Maristela Miglioli. *Competência tributária*. Revista dos Tribunais. São Paulo, jun. 1996.

SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. 2 ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 19. ed. São Paulo. Malheiros Editores, 2001.

TIPKE, Klaus; YAMAHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

_____. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário: os direitos humanos e a atribuição: imunidades e isonomia*. Volume III Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

UNAFISCO. *O Imposto de Renda na Reforma Tributária*. Disponível em: <http://www.unafisco.org.br/campanhas/ir/ir_2.htm>. Acesso em: 20 mai. 2014.

VARSAÑO, Ricardo. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas*. Brasília: IPEA, Texto para discussão nº 405. Disponível em:

<http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf>. Acesso em: 10 jun. 2014.

WEBER, Max. *Ciência e Política: duas vocações*. São Paulo: Cultrix, 1990.

YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.